الرقم التسلسلي:....

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف – المسيلة –

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

قسم العلوم التجارية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

تخصص: علوم تجارية

فرع: إدارة الأعمال

إعداد الطالب: بونقيب أحمد

الموضوع:

دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير

دراسة حالة:

المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة –AMC-

نوقشت علنا يوم : 14 / 09 / 2006 أمام لجنة المناقشة المتكونة من :

- أ.د: عماري عمار	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف	رئيسا.
- د: بن يعقوب الطاهر	أستاذ محاضر	جامعة سطيف	مقررا.
- د:نوبيات عبد القادر	أستاذ مساعد مكلف بالدروس	جامعة المسيلة	ممتحنا.
- د:ملياني عبد الحكيم	أستاذ محاضر	جامعة سطيف	ممتحنا.





سورة النور: الآية -20 -

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

أمـي

و أبـي.

التشكرات

أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف: الطاهر بن يعقوب على توجيهاته ونصائحه القيمة لإنجاز هذا العمل، كما أشكر الأستاذ: إلياس بومعراف على تعاونه المتواصل، كما لا أنسى تقديم خالص احترامي إلى كل من ساهم في إتمام هذا البحث و أخص بالذكر عمال المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة وعمال المكتبة الجامعية ببجاية.

خـــطة البحـــث

المقدمة .... م

الفصل الأول: مدخل إلى مراقبة التسيير

I- ماهية مراقبة التسيير

I-1 مفاهيم عامة حول الرقابة في المؤسسة 2

I-1-1 مفهوم الرقابة... 2

I-1-2 مراحل عملية الرقابة... 3

I-1-3 المستويات الثلاثة لعملية المراقبة... 4

I-2 مفهوم مراقبة التسيير... 5

I-2-1 نشأة مراقبة التسيير... 5

I-2-2 تعريف مراقبة التسيير.. 7

I-3 خصائص مراقبة التسيير 9

I- 4 مراقبة التسيير والأشكال المختلفة للرقابة 10

I– 4-1 الرقابة الهرمية.. 11

I-4-2 الرقابة عن طريق ثقافة المؤسسة... 11

I-4-3 الرقابة عن طريق السوق.. 12

I-4-4 الرقابة التنظيمية.. 12

I-4-5 المراقبة الداخلية.. 12

I-4-6 المراجعة.. 14

I-5 دور ومكانة مراقبة التسيير في المؤسسة 14

I-5-1 دور مراقبة التسيير.. 14

I-5-2 مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي...................................... 18

II - علاقة مراقبة التسيير بالهيكل التنظيمي

II-1 الأشكال المختلفة للتنظيم..19
II-1-1 الهيكل البسيط..20
II-1-2 الهيكل الوظيفي 20
II-1-3 الهيكل المصفوفي 22
II-2 التنظيم على أساس مراكز المسؤولية...23
II-2-1 تعريف وخصائص..24
II-2-2 مبادئ وشروط هيكلة المؤسسة في مراكز مسؤولية 24
II-2-3 الأنواع المختلفة لمراكز المسؤولية 26
II-2-4 مراكز المسؤولية وعلاقتها بمراقبة التسيير...30
II-3 التبادلات بين مراكز المسؤولية 33
II-3-1 مفاهيم حول أسعار التنازلات الداخلية وأسعار التحويلات.......................33
II-3-2 أهمية وضع نظام أسعار التنازلات الداخلية.......................................34
II-3-3 أساليب تحديد أسعار التنازلات الداخلية...35

III-مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير

III-1 الدراسة الشاملة للمحيط الذي توجد به المؤسسة.................................39
III-2 التشخيص الداخلي للمؤسسة 41
III-3 اقتراح نظام لمراقبة التسيير..42
III-4 تقييم نظام مراقبة التسيير المقترح...43
III-4-1 مدى تكيف النظام مع احتياجات المؤسسة..43
III-4-2 طريقة عمل نظام مراقبة التسيير...44
III-4-3 تكلفة النظام..45
III-5 شروط فعالية نظام مراقبة التسيير...45
III-5-1 حسن توقيت المعلومات المقدمة وصحتها..46
III-5-2 سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق...46

3-5-III القدرة على التحفيز.. 46
4-5- III توافق النظام المطبق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة.............................. 46
5-5- III التركيز على إستراتيجية وأهداف المؤسسة..................................... 46

الفصل الثاني: أدوات مراقبة التسيير وحدود استعمالا ا

I - المحاسبة العامة

I-1 ماهية المحاسبة العامة...50
I-1-1 تعريف 50
I-1-2 دور المحاسبة العامة 50
I-2 التعديلات الضرورية على المحاسبة العامة لتصبح أداة مراقبة............................. 51
I-2-1 توفير القوائم المالية على فترات متقاربة 51
I-2-2 توزيع الأعباء ذات فترات التسديد الطويلة..52
I-2-3 إرفاق القوائم المالية بمعايير 52
I-2-4 إزالة آثار التضخم على النتائج...53
I-3 تقنيات المحاسبة العامة المستخدمة في مراقبة التسيير..53
I-3-1 الأرصدة الوسيطية للتسيير...53
I-3-2 حسابات الفائض 57
I-4 حدود استعمالات المحاسبة العامة في مراقبة التسيير..60

II- محاسبة التسيير

II-1 ماهية محاسبة التسيير 61
II-1-1 تعريف محاسبة التسيير... 61
II-1-2 دور محاسبة التسيير.. 61
II-1-3 المقارنة بين المحاسبة العامة ومحاسبة التسيير.....................................63
II -2 المعالجة التحليلية للأعباء 64
II - 2-1 مفاهيم حول التكاليف..64

II - 3 الطرق التقليدية المستخدمة في حساب التكاليف 67
II -3-1 طريقة التكاليف الكلية 67
II -3-2 طريقة التكاليف الجزئية 70
II -3-3 أسلوب التحميل العقلاني... 75
II-3-4 التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات.. 78
II-4 الطرق الحديثة المستخدمة في حساب التكاليف... 80
II-4-1 حساب التكلفة على أساس النشاط.. 81
II-4-2 طريقة التكاليف المستهدفة.. 85
II - 5 حدود استعمالات محاسبة التسيير في عملية مراقبة التسيير.............................. 87

III - تسيير الميزانية

III - 1 مفاهيم أساسية حول تسيير الميزانية... 88
III-1-1 الإطار العام لعملية التخطيط في المؤسسة.. 88
III-1-2 تسيير الميزانية : تعريف وخصائص.. 89
III-1-3 دور نظام تسيير الميزانية.. 90
III-1- 4 مراحل إعداد الميزانيات.. 91
III-2 الميزانيات الأساسية بالمؤسسة.. 93
III-2-1 ميزانيات الاستغلال... 93
III-2-2 ميزانية الاستثمارات... 97
III-2-3 ميزانية المصاريف العامة.. 98
III-2-4 ميزانية الخزينة والحسابات التقديرية.. 99
III-3 مراقبة الميزانية وتحليل الانحرافات... 102
III-3-1 تحديد مفهوم مراقبة الميزانية.. 102
III-3-2 تحليل الانحرافات 102
III-4 حدود استعمالات تسيير الميزانية في مراقبة التسيير................................. 113
III- 4-1 عدم دقة التنبؤات.. 113
III-4-2 عجز الميزانيات عن تمثيل الأهداف ذات الطابع التشغيلي......................... 113
III-4-3 التكلفة المرتفعة لنظام الميزانيات.. 113

الفصل الثالث: استخدام لوحات القيادة في عملية مراقبة التسيير

I - مفاهيم أساسية حول لوحات القيادة

I-1 مفهوم لوحة القيادة...116
I -1-1 الحاجة إلى استخدام لوحات القيادة في المؤسسة.......................................116
I-1-2 مكانة لوحات القيادة ضمن أدوات مراقبة التسيير............................ 116
I-1-3 لوحة القيادة : التعريف و الخصائص 118
I- 2 علاقة لوحة القيادة بالأنظمة المعلوماتية المتواجدة بالمؤسسة 121
I-2-1 لوحة القيادة ونظام المعلومات الإدارية..121
I -2-2 لوحة القيادة والتقرير..124
I-3 الوظائف الأساسية للوحات القيادة...127
I -3-1 أداة لقياس الأداء والمساعدة في اتخاذ القرارات.....................................127
I -3-2 أداة حوار واتصال...127
I -3-3 أداة للتحفيز ولتنمية مهارات المسؤولين..128
I -4 مكونات لوحة القيادة...128
I -4-1 الشكل العام للوحات القيادة.. 129
I -4-2 المؤشرات... 133

II- تصميم وعرض لوحات القيادة في المؤسسة

II -1 مبادئ أساسية لعمل نظام لوحات القيادة.. 134
II-1-1 تناسق لوحات القيادة مع التنظيم في المؤسسة..134
II -1-2 معلومات لوحات القيادة ملخصة وهادفة............... 137
II-1-3 السرعة في تحضير لوحات القيادة.. .137
II -2 مراحل تصميم نظام لوحات القيادة...138
II -2-1 دراسة محيط المؤسسة و التعرف عليها...140
II -2-2 تحديد الأهداف...142
II -2-3 اختيار المؤشرات وإعدادها..144

II -2-4 تجميع المعلومات...153
II -2-5 اختيار الأنظمة المعلوماتية المناسبة...156
II -3 طرق عرض لوحات القيادة..159
II -3-1 الجداول..159
II -3-2 الرسومات البيانية..160
II -3-3 المنبّهات..161
II -4 العوامل الأساسية لنجاح نظام لوحات القيادة.......................163

III- مساهمة لوحات القيادة في تحسين عملية مراقبة التسيير

III-1 لوحات القيادة لمختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة...........................164
III-1-1 لوحة القيادة الخاصة بإدارة المشتريات...165
III-1-2 لوحة القيادة الخاصة بإدارة الإنتاج...166
III-1-3 لوحة القيادة الخاصة بإدارة التسويق...168
III-1-4 لوحة القيادة الخاصة بالإدارة المالية...170
III-1-5 لوحة القيادة الخاصة بإدارة الموارد البشرية"لوحة القيادة الاجتماعية".............171
III-1-6 لوحة القيادة الخاصة بالإدارة العامة 173
III-2 سير عملية مراقبة التسيير في ظل استخدام لوحات القيادة..........................175
III-2-1 تحليل الانحرافات..177
III-2-2 شرح أسباب الانحرافات..177
III-2-3 البحث عن العمليات التصحيحية...178
III-3 النظرة الحديثة للوحات القيادة (لوحات القيادة المتوازنة) 182
III-3-1 الحاجة إلى استعمال لوحات القيادة المتوازنة 182
III-3-2 تعريف وخصائص لوحة القيادة المتوازنة...182

الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

I - تقديم المؤسسة

I-1 التعريف بالمؤسسة..189
I -1-1 نشأة المؤسسة وموقعها الجغرافي..189
I-1-2 مهام المؤسسة ووظائفها..190
I-1-3 الهيكل التنظيمي للمؤسسة...194

II- دراسة عامة لنظام مراقبة التسيير المتبع

II-1 دور ومكانة وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة...............................199
II-2 الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة...............202
II-2-1 المحاسبة العامة...202
II-2-2 المحاسبة التحليلية...203
II-2-3 تسيير الميزانية...205

III-دراسة نظام لوحات القيادة الخاص بوحدة الكهرباء

III-1 التعريف بوحدة الكهرباء..208
III-1-1 الهيكل التنظيمي المفصل لقسم الكهرباء......................................208
III-1-2 الوظائف الخاصة بكل مديرية..209
III-2 عرض لوحات القيادة التابعة لوحدة الكهرباء..................................213
III-2-1 لوحة القيادة الخاصة بمديرية إنتاج عداد الكهرباء.................................213
III-2-2 لوحة القيادة الخاصة بمديرية إنتاج القواطع و المواصلات الحرارية...................214
III-2-3 لوحة القيادة الخاصة بالمديرية التقنية...215
III-2-4 لوحة القيادة الخاصة بمديرية الصيانة...216
III-2-5 لوحة القيادة الخاصة بمديرية المحاسبة والمالية والموارد البشرية......................217
III-2-6 لوحة القيادة الخاصة بمديرية الشراء والبيع.....................................218
III-2-7 لوحة القيادة الخاصة برئيس قسم الكهرباء.....................................220

III-3 تقييم نظام لوحات القيادة المتبع بوحدة الكهرباء..................................221
III-3-1 طريقة عرض لوحات القيادة...221
III-3-2 فترة تحضير المعلومات المكونة للوحات القيادة..............................222
III-3- 3 مجال استخدام لوحات القيادة في المؤسسة محل الدراسة........................223
III-3-4 طريقة التصميم والمحتوى..223
III-4 اقتراح لوحات قيادة تكميلية على مستوى قسم الكهرباء
III-4-1 لوحة القيادة المعدّلة والخاصة بمديرية عداد الكهرباء............................225
III -4-2 لوحة القيادة المعدّلة والخاصة بمديرية إنتاج القاطع والمواصلات الحرارية..........227
III-4-3 لوحة القيادة المعدّلة والخاصة بالمديرية التقنية...................................229
III-4-4 لوحة القيادة المقترحة على مستوى مديرية الصيانة..............................229
III-4-5 لوحة القيادة المعدّلة والخاصة بمصلحة المحاسبة والمالية..........................230.
III-4-6 لوحة القيادة الخاصة بمصلحة الموارد البشرية......................................232
III-4-7 لوحة القيادة المعدّلة والخاصة بمصلحة الشراء.....................................232
III -4-8 لوحة القيادة المعدّلة والخاصة بمصلحة البيع.......................................234
III -4-9 لوحة القيادة الخاصة برئيس قسم الكهرباء...235
الخاتمة...236
قائمة الجداول...242
قائمة الأشكال...243
قائمة المراجع...245
قائمة الملاحق...249

المقـــدمـــة

في وسط اقتصادي غالبا ما اتسم بالتعقيد وكثرة المتغيرات، وجدت المؤسسات الاقتصادية نفسها مرغمة على إعادة ترتيب أمورها وتجديد طرق تسييرها تماشيا مع هذه التحديات الجديدة، فأصبح لازما على أي مؤسسة ترغب في الاستمرار في جني الأرباح والبقاء في دنيا الأعمال أن تسلك نهجا يقضي بضرورة تحقيق سلوك اقتصادي رشيد مع تجسيد للأفكار القاضية بحتمية الاستغلال الأمثل والفعال لمواردها المالية والمادية والمعرفية. وعلى هذا الأساس عمدت معظم المؤسسات الناجحة إلى امتلاك أفضل الأدوات والكفاءات المناسبة لتحقيق التفوق والتميز. فمنذ انتشار الصناعة ذات الحجم الكبير ظهرت الحاجة إلى استخدام أدوات تسمح بمتابعة التكاليف ومحاولة التحكم بها[1]، غير أن التأثيرات الناجمة عن التغير في المحيط الاقتصادي صعبت من مهمة المدراء والمسؤولين وكشفت عن عجز هذه الأدوات المحاسبية في تلبية الضروريات الحديثة للتسيير؛ مما أدى بالفكر التسييري إلى تطوير أداة تكميلية -للأدوات السابق ذكرها- تسمح بتوفير معلومات آنية وملائمة وتشغيلية تساعد المسيرين على اتخاذ قرارات سريعة، و تمّكنهم من المتابعة والتحكم بشكل جيد في السير اليومي للعمليات. هذه الأداة هي لوحة القيادة.

إن انتقال الجزائر من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق وانفتاح السوق الجزائري على الاستثمارات الأجنبية، دفع بالمؤسسات الجزائرية إلى السعي قدما نحو إحداث تغييرات عديدة على مستوى وسائلها وطرق تسييرها بغية تحقيق أداء أفضل مما هو عليه. ونظرا لكون نظام مراقبة التسيير واحدا من بين الآليات الحديثة المستخدمة لتحسين أداء المؤسسات؛ فإنه بات من الضروري على المؤسسات الوطنية التطلع إلى استخدام التقنيات الحديثة في مراقبة التسيير، عوض الاكتفاء بالاعتماد على أدوات رقابية تقليدية ثبت عجزها. وتعتبر لوحة القيادة أحد هذه الأدوات الفعالة القادرة على تلبية الضروريات الحديثة لعملية التسيير.

وبناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

---

[1] أهم هذه الأدوات المحاسبية هي: المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية إضافة إلى استخدام الميزانيات التقديرية لمراقبة الانحرافات على النتائج.

كيف يمكن للوحات القيادة أن تساهم في زيادة فعّاليّة مراقبة التسيير؟ وما هو واقع ذلك في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

عن هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما المقصود بلوحة القيادة التسييرية وما هي أهم ميزا ا مقارنة بالأدوات التقليدية لمراقبة التسيير (المحاسبة العامة والتحليلية وتسيير الميزانية)؟
2. كيف يمكن للمؤسسات أن تصمم نظام لوحات القيادة وتضعه حيز التنفيذ؟
3. ما مدى مساهمة لوحات القيادة المتواجدة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية في تفعيل نظام مراقبة التسيير لديها؟
4. ما هو مجال استعمال لوحات القيادة الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ولمعالجة هذه الإشكالية تمّت صياغة الفرضيات التالية:

1. تساعد لوحة القيادة على توفير معلومات مرتبطة بالأداء اليومي للمسؤولين على عكس الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير.
2. تعتبر لوحات القيادة المتواجدة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية تقليدية ولا تساهم بالقدر الكافي في تحسين عملية مراقبة التسيير.
3. لوحات القيادة المتبعة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مركّزة على الرقابة ودون أن تساعد المسؤولين على التحكم في السير اليومي لنشاطا م.

و يتجلى الهدف الأساسي من هذه الدراسة في كشف الغموض عن الدورالذي تلعبه لوحات القيادة بالمؤسسات على وجه عام وفي المؤسسات الاقتصادية الوطنية بصفة خاصة. أما أهمية دراسة هذا الموضوع ودوافع اختياره فيمكن إجمالها في النقاط التالية:

- حداثة الموضوع على مستوى البحث العلمي والمؤسسات الاقتصادية الوطنية. فرغم أهمية تواجد لوحات القيادة في المؤسسات إلا أن الدراسات الجامعية والبحوث التي تناولتها تبقى قليلة، مما يشجع على محاولة إثراء هذا النوع من المواضيع التي تحاول الإحاطة بكل ما من شأنه تحسين أداء المؤسسات.

- ظهور تحديات جديدة ومتغيرات اقتصادية أدت إلى ضرورة استعمال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأدوات فعالة في مراقبة التسيير.

- محاولة التعريف بلوحات القيادة التسييرية التي تكاد تكون مجهولة من طرف جمهور المسيرين.

-العلاقة بين التخصص المدروس في الجامعة وموضوع البحث، إضافة إلى الشعور بقيمة البحث في المواضيع التي تتناول التقنيات الحديثة للتسيير.

ولتحليل العلاقة بين متغيرات الإشكالية المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي الذي كان حاضرا في معظم نقاط البحث خاصة في الدراسة الميدانية، وذلك من خلال عرض وتفسير وتحليل المعطيات والربط بينها لمحاولة تفسير الظاهرة محل الدراسة واستخلاص النتائج.

ولقد تم الاعتماد في جمع المعلومات والبيانات المستعملة في الجانبين النظري والتطبيقي على عدة مصادر و استخدمت لذلك جملة من الأدوات، فقد تمّت الاستعانة بالبحث المكتبي في تغطية الجوانب النظرية أما في الجانب التطبيقي فقد تم اعتماد الأدوات التالية:

- الملاحظة: والتي اقتصرت على ملاحظة وجود لوحات القيادة وطرق نشرها.

- المقابلات الشخصية مع رؤساء المديريات والمصالح لتدعيم بعض الحقائق الملاحظة وللحصول على بعض المعلومات المرتبطة بموضوع الدراسة.

وبقصد تأكيد وإعطاء مصداقية لبعض المعلومات ا معة من الملاحظة والمقابلة تم الاستعانة بمجموعة الوثائق والتقارير الداخلية التي تمس الموضوع مباشرة.

ومحاولة للإجابة على أسئلة الموضوع، وسعيا لتأكيد صحة الفرضيات الموضوعة من خطئها في هذه الدراسة تمت صياغة الموضوع في أربعة فصول بغية الإلمام بمختلف جوانبه. حيث تناول الفصل الأول مختلف الجوانب الأساسية في نظام مراقبة التسيير بغرض إبراز خصائصه مقارنة بالأنظمة الرقابية الأخرى بالمؤسسة، إضافة إلى تبيان دوره وعلاقته بالهيكل التنظيمي للمؤسسة مع ذكر أهم الخطوات المتبعة لتصميم نظام مراقبة تسيير فعال.

أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه لعرض أهم الأدوات التي يرتكز عليها نظام مراقبة التسيير مع التطرق إلى طريقة عمل هذه الأدوات وأهم حدود استعمالا ا في عملية مراقبة التسيير.

في حين أنه تم في الفصل الثالث تناول لوحات القيادة بكثير من التفصيل، حيث تم إبراز الحاجة إلى استعمال هذا النوع من الأدوات الحديثة في مراقبة التسيير وأهم الوظائف الأساسية للوحات القيادة، مع التركيز على منهجية تصميم نظام لوحات قيادة فعال، وكيفية استخدامه في عملية مراقبة التسيير.

بينما خصص الفصل الرابع لمحاولة إسقاط بعض جوانب الدراسة النظرية على واحدة من بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تم عرض أهم نشاطا ا والتطرق إلى أهم أدوات مراقبة التسيير المستخدمة فيها، مع التركيز على واقع استعمال لوحات القيادة في هذه المؤسسة، كما تمّت محاولة تطبيق منهجية حديثة في تصميم لوحات القيادة على مستوى بعض المديريات والمصالح بالمؤسسة بغرض الرفع من كفاءة لوحات القيادة المستعملة ا.

وتم إ اء البحث بخاتمة طرحت فيها أهم النتائج المتوصل إليها على المستوى التطبيقي، مع تقديم مجموعة من التوصيات التي من شأ ا أن تساعد في تحسين عملية مراقبة التسيير بالمؤسسات الوطنية الجزائرية اعتمادا على لوحات القيادة.

وبالله التوفيق

الفصل الأول

مدخل إلى مراقبة التسيير

إن المهمة الأساسية لإدارة المؤسسة هي التنسيق بين مختلف الموارد من أجل تحقيق غايات محددة في ظل التغيرات المحيطة بالمؤسسة، وذلك من خلال وضع مجموعة من الإجراءات والتنظيمات لغرض تسهيل عمل الأفراد وجعل المؤسسة تخضع لنظام رقابي يسمح بمتابعة سير العمليات ا.

وفي هذا الفصل سيتم التطرق إلى تحديد مفهوم وظيفة مراقبة التسيير وتبيان دورها وأهم خصائصها، مع إبراز علاقتها بالهيكل التنظيمي للمؤسسة و أهم الخطوات المتبعة من أجل تصميم نظام مراقبة تسيير فعال.

I- ماهية مراقبة التسيير

يقول " samule eilon " في كتابه " *management control* ": " لا يمكن التحدث عن عملية الإدارة دون وجود عملية رقابية "[1]. فالمراقبة وظيفة من وظائف الإدارة شأ ا شأن التخطيط و التنظيم والتوجيه، فهي تقوم بتصحيح العملية الإدارية إن حادت عن مسارها وتساعد على اتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

I-1 مفاهيم عامة حول الرقابة في المؤسسة

I-1-1 مفهوم الرقابة

إن المفهوم الشائع لكلمة المراقبة " contrôle " هو التحقق " vérification "، أي التأكد من أنّ ما تم التخطيط له ينفذ فعلا، إضافة إلى قياس الانحرافات ومتابعة المسؤولين ووضع نظام خاص بـ الجزاء و المكافأة. غير أن هذا المفهوم يمثّل المعنى الضيق والسلبي لكلمة المراقبة، نتيجة الترجمة غير المناسبة للمصطلح الانجلوساكسوني " control"، والذي يعني التحكم "maîtrise" والسيطرة على الوضع[2].

فعملية المراقبة تشمل ما يلي:

- التحقق " vérifier " من مطابقة النتائج للأهداف المحددة.
- المراقبة "surveiller " الدائمة لسير العمليات.
- تقييم " évaluer " الانحرافات في النتائج مقارنة بالأهداف الموضوعة.
- التحكم " maîtriser " في العمليات من خلال استخدام معايير تصحيحية عبر مختلف مراحل نشاط المؤسسة. [3]

إذن فالرقابة تتمثل في مجموع الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولا ا، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف، ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف.[4]

---

[1] P. Lauzel et R. Teller, *Contrôle de Gestion et Budgets*, Sirey Editions, Paris, 7ème édition 1994, p 9.
[2] J –P. Simeray, *Le Contrôle de Gestion*, Collection Cadréco. Tome 1, 2ème édition, Entreprise Moderne d'édition, Paris, 1972, p.24- 25.
[3] P. Lauzel et Robert Teller, *Op.Cit*, p 11.
[4] عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1998،ص12 .

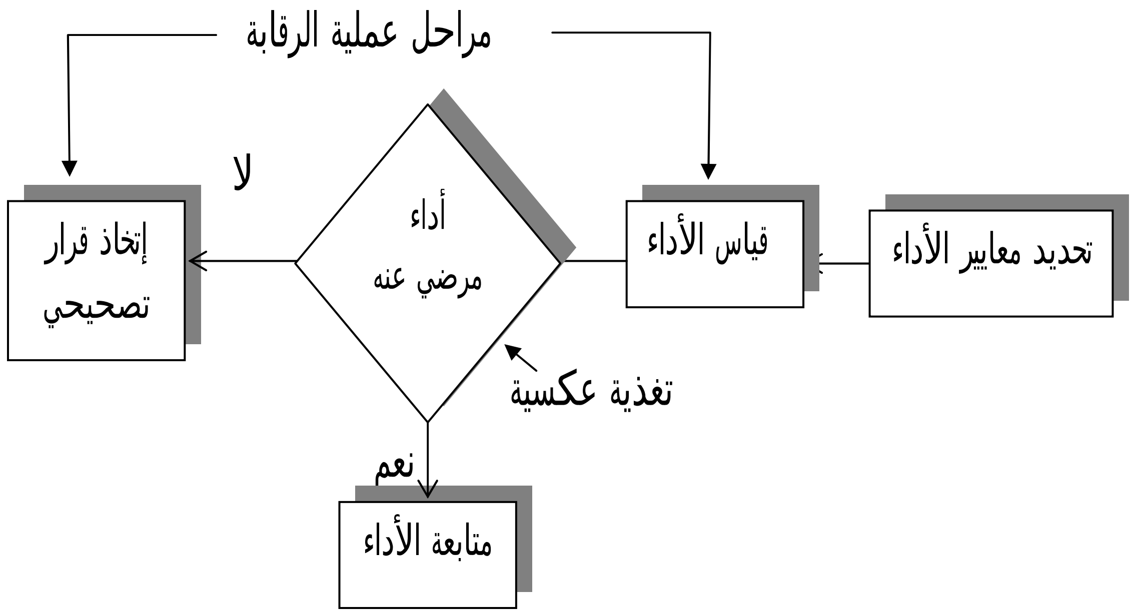
I-1-2 مراحل عملية الرقابة

بمجرد أن يبدأ أي نظام في العمل سواء كان هذا النظام آلة ميكانيكية أو مؤسسة، فسرعان ما تظهر العديد من الظواهر التي تدفع هذا النظام لأن يخرج عن المسار الموضوع له لتحقيق أهدافه، فعملية المراقبة الناجحة هي تلك التي ترمي إلى إجراء التصحيح الخاص بالنظام قبل أن تصبح الانحرافات خطيرة. ويتم هذا عبر المراحل التالية:

- وضع المعايير الخاصة بالأداء.
- مقارنة الأداء الفعلي بهذه المعايير.
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

و يمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): مراحل عملية الرقابة



المصدر: محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص.114.

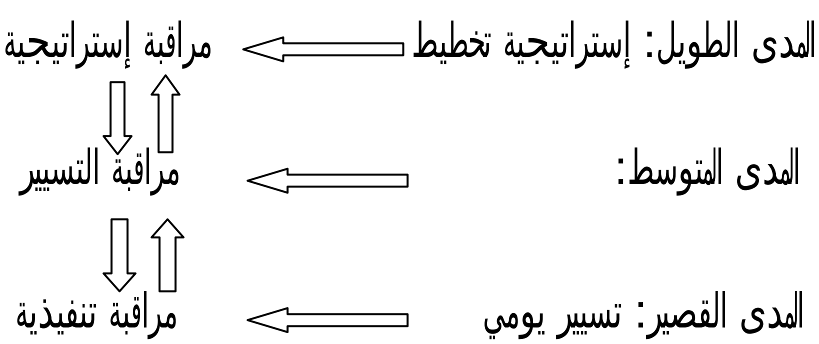
3-1-I المستويات الثلاثة لعملية المراقبة

عن طريق تقسيم زمني واضح وموضوعي لعملية التسيير في المؤسسة، من الممكن تحديد رقابة مرتبطة بكل مستوى تسييري ،وتتمثل في: [1]

- **التسيير الإستراتيجي:** والذي يعمل على توجيه نشاطات المؤسسة على المدى الطويل. وعلى هذا المستوى توجد **المراقبة الإستراتيجية** التي تعمل على المساعدة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية (تحديد عوامل النجاح، تحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة...) باستعمال معطيات مستقبلية ناتجة عن تشخيص داخلي وخارجي للمؤسسة.
- **التسيير اليومي أو الجاري** : ويرافق دوما العمليات على المدى القصير (أقل من سنة)، وهنا توجد **المراقبة التنفيذية** التي تسمح بتعديل سيرورة العمليات المتكررة (العمليات الخاصة بالإنتاج، استقبال الطلبيات...) عن طريق التأكد من أن معايير العمل يتم احترامها، وأن المهام الموكلة إلى العمال تنفّذ حسب الرزنامة المحددة .

وفي إطار هذا التقسيم الزمني لعملية التسيير تتموضع **مراقبة التسيير** كحلقة وصل بين المراقبة الإستراتيجية والمراقبة التنفيذية، فهي تسمح بالتعديل والمتابعة على المدى المتوسط من أجل ضمان توافق العمليات اليومية مع الخطط الإستراتيجية. كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2): المستويات الثلاثة لعملية الرقابة



[1] C. Alazard et S. Sépari, *Contrôle de Gestion*, 5ème édition, éd Dunod, Paris, 2001, p 16.

I-2 مفهوم مراقبة التسيير
I-2-1 نشأة مراقبة التسيير

I -2-1-1 مرحلة استخدام المحاسبة في تسيير المؤسسة (1820-1920)[1]
أولا: ظهور المحاسبة الصناعية (1820-1880)

انتشرت في تلك الفترة من الزمن الصناعات الحديدية كصناعة السكك الحديدية وصناعة المعادن ،أين كان مسير أمريكي يدعى" carnegie " يحتفظ بأوراق تحمل بيانات دقيقة حول التكاليف، من أجل تقييم أداء رؤساء الأقسام والعمال، وفحص نوعية المنتجات وكذا مراقبة تركيبة المواد المصنعة، وهنا كانت القيادة المباشرة (الاتصال المباشر بين الرئيس ومرؤوسيه) غير ممكنة في هذا النوع من المؤسسات، لذا ظهرت الحاجة إلى الاستثمار في إنشاء محاسبة داخلية تسمح بمتابعة المنتوج طوال مراحل إنتاجه. غير أن المحاسبة التي سادت في تلك الفترة تميزت بقلة فعاليتها نظرا لبطئها في توفير النتائج.

ثانيا: تطور محاسبة التسيير (1880-1920):

عرفت فترة اية القرن التاسع عشر بالولايات المتحدة الأمريكية تزايدا هائلا في اليد العاملة بالورشات، مما أوجب قيام المدراء برفع كفاءة العمال وتحفيزهم لزيادة الإنتاجية، ولأجل هذا تم وضع معايير للإنتاج وكذا تم تقسيم العمل وترشيد تحركات العمال في المصنع (وهذا ما يسمى بالطريقة التايلورية)، مما نتج عنه فيما بعد المحاسبة باستخدام التكاليف المعيارية، كما تم وضع نظام المكافأة والعلاوات من أجل رفع إنتاجية العمال وتحسين أداء المصانع، وفي هذه الفترة تم استخدام نظام المعايير وأدخل في المحاسبة.

أما المنعطف الذي أدى إلى ظهور مراقبة التسيير هو ما حدث في شركة السيارات الأمريكية "General Motors " سنة 1920، حين كانت مبيعا ا ضعيفة ولا تستحوذ إلا على 12% من سوق السيارات الأمريكية، مما جعل مؤسسها " William C. Durant " ينسحب من الإدارة ليتولى " Purre Samuell " صاحب شركة المواد الكيماوية " Du Pont Nemours " رئاسة شركة

[1] H.Zimnovitch," *La Recherche Historique en Contrôle de Gestion*",dans Y. Dupuy, *Faire de la Recherche en Contrôle de Gestion*, éditions Vuibert, FNEGE, Paris, 1999,p 162.163.

"General Motors " ،حيث جلب معه مجموعة من مدراء شركة " Nemours "، فقاموا باستخدام مجموعة من التقنيات المالية المكتسبة من خلال خبر م في الشركة التي كانوا ا ، ووظفوها في عملية تسيير شركة"General Motors " ، مما نتج عنه تحقيق أرباح هائلة سنة 1940، وتم بيع أكثر من مليوني سيارة، وأصبحت الشركة تستحوذ على 50 % من سوق السيارات الأمريكية.

I-2-1-2 ظهور وانتشار مراقبة التسيير (1920-1970)

إن أهم ما سمح لمراقبة التسيير بالظهور هو حدوث تلك المفارقة العجيبة التي فحواها أن العديد من المدراء قاموا بتطبيق اللامركزية في ما كان مركزيا (تفويض السلطة وإنشاء مراكز المسؤولية) كما لم يحدث من قبل.[1] ولعل السبب الآخر وراء ظهور مراقبة التسيير هو النمو الهائل لوحدات الإنتاج وتنوعها في تلك الفترة، مما أوجب تفويض السلطات والقيام بالرقابة على المنفذين.[2]

ومن بين أهم الأدوات المالية التي استخدمت في تلك الفترة هي : معدل العائد على الاستثمار (ROI) Return on investment لشركة " Du Pont Nemours "، كما استعملت شركة G.M نظام تسيير الميزانية، حيث كان كل قسم يدير الخزينة الخاصة به وهذا لتحديد المسؤوليات والتقييم الجيد للنتائج. كما يجب التذكير بالدور الكبير للحرب العالمية الثانية التي ساعدت في تطوير أدوات حسابية، كالبرمجة الخطية التي تم استعمالها فيما بعد من طرف المؤسسات في عملية التسيير.[3]

وفي الختام يمكن القول أن النشأة الرسمية لوظيفة مراقبة التسيير كانت سنة 1939، حين تم إنشاء المعهد الأمريكي للمراقبين بالولايات المتحدة الأمريكية CIA "Controler's Institute of America".[4]

I-2-1-3 مراقبة التسيير لفترة ما بعد سنة 1970

ابتداء من سبعينيات القرن الماضي ظهرت العديد من المفاهيم الجديدة في التسيير كـ: إدارة القيمة " Gestion de la valeur "، وإدارة التغيير وإدارة الكفاءات. كل هذه التطورات الحاصلة في مجال التقنية والمعلومات كان لها الأثر البالغ على مراقبة التسيير التي أصبح لزاما عليها تطوير أدوا ا وتقنيا ا لمواكبة هذه التحديات الجديدة، حيث عرفت هذه الفترة انتشار العديد من الأدوات الرقابية الفعالة ،ومن

[1] H. Bouquin, *Les fondements du Contrôle de Gestion*, Paris, DUF, Collection " que sais– je ?", 1994, p 18.
[2] C. Alazard et S. Sépari , *Op.Cit*, p13.
[3] H.Zimnovitch, *Op.Cit*, p164.
[4] A. Khemakhem., *Introduction en Contrôle de Gestion*, éd Bordas Management, Paris, 1971, p9.

أمثلتها :حساب التكلفة على أساس النشاط " Activity Based costing : ABC " ،ومراقبة الجودة الشاملة " Total Quality control TQC " ، وظهور لوحات القيادة المتوازنة " Balanced Scorecard ". إذن فقد انتقلت عملية مراقبة التسيير من مراقبة التكاليف إلى متابعة الأداء وقيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها.

I-2-2 تعريف مراقبة التسيير

وضعت عدة تعاريف لمراقبة التسيير منذ ظهورها، وقد اختلف العديد من الباحثين في تفسيرهم لمعنى مراقبة التسيير نظرا للتطور الذي مرت به المؤسسات. ويمكن توضيح أهم مراحل تطور مفهوم الرقابة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة

مفهوم المؤسسة	مفهوم مراقبة التسيير
النظرية الكلاسيكية	- مراقبة محاسبية ومالية. - التركيز على التدقيق. - تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
مدرسة العلاقات الإنسانية	- مراقبة اجتماعية واقتصادية. - مراجعة اجتماعية. - مشاركة، تحفيز، اتصال.
مدخل النظم	- قيادة المؤسسة. - نظام قائم على العلاقة بين الاتصال والمعلومات والأداء. - نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي، الأهداف والأداء.

Source: P. Lauzel et R. Teller; *Op.cit*; p 8.

ومن أجل توضيح جيد لمفهوم مراقبة التسيير فإنه سيتم عرض بعض التعاريف لأبرز الكتاب في هذا ا ال .

فحسب " R . Anthony " فإن مراقبة التسيير : " هي سيرورة عمليات يقوم المسؤولون من خلالها بالتأثير على الأفراد في المؤسسة بغرض تنفيذ الإستراتيجية المحددة".[1]

ويعرف" M. Gervais " مراقبة التسيير على أ ا: "سيرورة عمليات يتأكد من خلالها المديرون من أن الحصول على الموارد واستعمالها يتم بكفاءة وفاعلية ، إضافة إلى ملاءمة هذه الموارد لأهداف المؤسسة ، وأن النشاطات الحالية تسير في اتجاه الإستراتيجية المحددة". [2]

أما " A.Burlaud " فيعرف مراقبة التسيير على أ ا " إحدى الأجهزة الأساسية للتعديل الداخلي والقيادة ،فهي دف إلى تنسيق أنشطة مختلف الأعوان في المؤسسة ،حتى تساعد في تحقيق الأهداف المشتركة".[3]

بينما يعرفها " R.Teller " على أ ا: " سيرورة عمليات تساعد في اتخاذ القرار وتسمح بالتدخل قبل وأثناء وبعد العملية، فهي نظام شامل للمعلومات الداخلية يسمح بتحقيق المركزية، ويساعد على تلخيص وتفسير مجموعة المعطيات التي تمثّل أداء كل نشاط أو وظيفة من وظائف المؤسسة ".[4]

كما يضيف " Elie Cohen " بأن: " مراقبة التسيير تشمل مجموعة الأجهزة التي تسمح للمؤسسة بالتأكد من أن الموارد مستغلة بفعالية، مع الأخذ في الحسبان التوجهات الإستراتيجية والأهداف المحددة من طرف إدارة المؤسسة".[5]

ويشير " H. Bouquin " إلى أن " مراقبة التسيير تتكون من المسارات والأنظمة التي تسمح بضمان التناسق المستقبلي والحاضر والماضي بين الاختيارات الإستراتيجية والأعمال الجارية عن طريق الرقابة التنفيذية".[6]

وعلى ضوء هذه التعاريف يمكن القول أن مراقبة التسيير هي:

سيرورة عمليات تعمل على:

- التأكد من الاستعمال الأمثل للموارد.
- حث الأفراد على تطبيق إستراتيجية المؤسسة.
- التنسيق بين التخطيط الإستراتيجي والتنفيذ اليومي للعمليات.

---

[1] R. Anthony and V.Govindarajan, *Management Control Systems*, Eighth Edition, ed Erwin, Homewood, 1994, p8.
[2] M. Gervais, *Contrôle de Gestion*, 7ème édition, éd Economica, Paris, 2000, p20.
[3] A. Dayan, *Manuel de Gestion*, Volume 1, éd Ellipses, Paris, 1999, p 799.
[4] R. Teller, *Le Contrôle de Gestion: Pour un Pilotage Intégrant Stratégie et Finance,* Editions Management, 1999, p8.
[5] E. Cohen, *Dictionnaire de Gestion*, Casbah Editions, Alger, 1998, p83.
[6] H. Bouquin, *Comptabilité de Gestion*, Sirey, 1993, p168.

3-I خصائص مراقبة التسيير

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص عدة خصائص لمراقبة التسيير والمتمثلة في:

أولا: مراقبة التسيير عبارة عن سيرورة عمليات " processus " تضمن التحكم والتأكد من أن العمليات المخطط لها تنفذ بشكل سليم. ويقسم " H .Bouquin " هذا المسار إلى ثلاث مراحل حسب التسلسل الزمني لها ، حيث تبدأ المرحلة الأولى قبل بدء النشاط ويتم التركيز فيها على تحديد النهايات وترجمتها إلى أهداف كمية لمدة زمنية غالبا ما تحدد بسنة، و ترفق هذه المهمة بتحديد الوسائل اللازمة لذلك وكذا تحديد الأدوار لكل المتعاملين، كما يتم في هذه المرحلة وضع معايير تسمح بتقييم جودة النتائج المحققة، فهذه المرحلة تتمثل في وضع الميزانيات، وتسمى بمرحلة تحديد الوجهة والغايات "Finalités ". أما المرحلة الثانية فتمثل مرحلة بدأ النشاط وتسمى مرحلة القيادة " le pilotage "، ويتم فيها تنظيم نظام لمتابعة العمليات. هذا النظام يراقب ويباشر بالإجراءات التصحيحية في حالة حدوث انحرافات طارئة تحول دون الوصول إلى الهدف. ومن بين أدوات القيادة اللازمة في هذه المرحلة توجد مراقبة الميزانية ولوحات القيادة، فالأداة الأولى ذات خاصية محاسبية تسمح بالمتابعة الشهرية للنتائج، والأداة الثانية تكميلية ولها القدرة على تنبيه المسؤولين بالأحداث المستقبلية لنشاط المؤسسة. كما يجب في هذه المرحلة تحديد العمليات التصحيحية بدقة إضافة إلى تحديد المكلف ا.

و المرحلة الثالثة والأخيرة تتمثل في مرحلة التقييم " Post évaluation "، وتكون غالبا سنوية وأحيانا فصلية، حيث يتم فيها تقييم أداء المسؤولين والتأكد من مدى تحقيق الأهداف المحددة في أوقا ا ،ومن ثم مكافأة هؤلاء المسؤولين بالإيجاب أو بالسلب.[1]

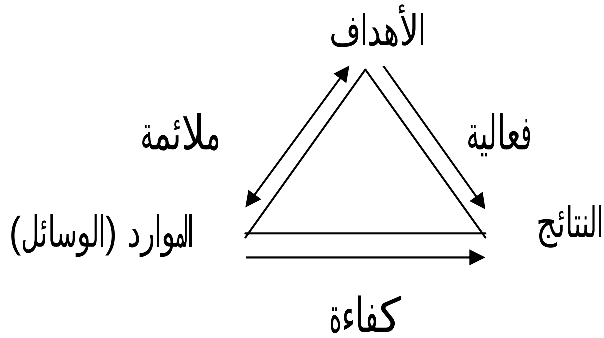
ثانيا: تعتمد عملية مراقبة التسيير في تقييم الأداء على ثلاثة معايير أساسية ناتجة عن العلاقة بين العناصر التالية: الأهداف المراد تحقيقهاو الموارد المتاحة و النتائج المحققة.

وهذه المعايير هي: الكفاءة " l'efficience "و الفعالية " l'efficacité "و الملائمة " pertinence ".

وهنا يعمل مراقب التسيير على التأكد من أنه تم الوصول إلى الأهداف (الفعالية)، بالاستخدام الأمثل للموارد (الكفاءة)، وأن هذه الموارد تتوافق وتتناسب مع الأهداف الموضوعة (الملائمة). وهذا ما يسمى بمثلث مراقبة التسيير " le triangle du contrôle de gestion ". كما هو موضح في الشكل التالي:

[1] H. Bouquin, *Les Fondement du Contrôle de Gestion*, *Op.Cit*, p 31-32.

الشكل رقم (1-3): مثلث مراقبة التسيير



Source: H. Loning et autres, *Le Contrôle de Gestion: Organisation et Mise en Œuvre,* 2ème édition, éd Dunod, Paris, 2003, p6.

ثالثا: تقوم عملية مراقبة التسيير على أساس تفويض السلطات، حيث يعتبر التفويض السبب وراء وجود عملية الرقابة، والذي ظهرت الحاجة إليه نظرا لكبرحجم المؤسسات وتزايد المسؤوليات. وللتفويض أهمية كبيرة تتمثل في تخفيف العبء عن المديرين، وكذا المساهمة في تنمية المرؤوسين وإكسا م خبرات.[1] وسيتم التطرق إلى موضوع التفويض بدقة في المبحث القادم و الخاص بمراكز المسؤولية.

رابعا: تعتمد عملية مراقبة التسيير على إجراءات التحفيز والحث؛رغبة في تشجيع المرؤوسين من مختلف المستويات على المتابعة الدائمة لنشاطات وحدا م وأدائهم وتنسيقها مع سياسة الإدارة العامة للمؤسسة.[2] ولا يمكن لنظام مراقبة التسيير أن يلعب دوره التحفيزي والتشجيعي في المؤسسة إلا إذا أرفق بنظام (الجزاء/ المكافأة).[3]

I- 4 مراقبة التسيير والأشكال المختلفة للرقابة

عادة ما يتم في تركيبة أنظمة مراقبة التسيير ما يلي:

- مقارنة النتائج بالأهداف والمعايير.
- حساب و تحليل الفرو قات ،مما يسمح بالقيام بالعمليات التصحيحية .
- مقارنة الموارد المستعملة مع تلك التي تم تقديرها مسبقا .

[1] H. Loning et autres ,*Idem.*,p5-7.

[2] E. Cohen, *Op.Cit*, p85.

[3] H. Loning et autres, *Op.Cit*, p7.

غير أنه ليس من الممكن دوما قياس النتائج (وجود نتائج غير مالية)، أو وضع معايير لقياس الأداء، لذا رأى بعض الكتاب مثل" hofsted " و "ouchi " ضرورة لجوء المؤسسات إلى استخدام أشكال أخرى للرقابة.

I-4-1 الرقابة الهرمية "le contrôle hiérarchique"

يظهر هذا النوع من الرقابة في المؤسسات ذات التنظيم المركزي، أين يتم إصدار أوامر من المسؤول الأعلى، ويعمل المرؤوسون على تنفيذها. فهنا يقوم المسؤول الأعلى بمراقبة مرؤوسيه الذين هم أدنى منه مرتبة في الهيكل التنظيمي من أجل التيقن من تطبيق هذه التوجيهات والأوامر.

وفي هذا النوع من الرقابة يكون المسؤول على دراية مباشرة بسلوكيات عماله، كما يتميز هذا النوع من الرقابة بالبساطة وسرعة الاستجابة،[1] فالرقابة الهرمية تعمل على خلق التوازن بين المبادرات الفردية للعمال والتنسيق الواجب توفره في المؤسسة، بمعنى وجود قيادة مباشرة تعمل على الإقلال من استقلالية العمال وإحلال التأكد بدل الشك من خلال توجيه المرؤوسين ومتابعتهم. وهنا يجب التنبيه إلى أن **مراقبة التسيير** لا تنوب عن الرقابة الهرمية، ولكن تأتي لأخذ بعض مزاياها، فالرقابة الهرمية تسمح باتخاذ القرارات بسرعة أكبر، كما تساعد على تحفيز العمال، إضافة إلى إلزام الأفراد في المؤسسة بتحمل المسؤولية.

I-4-2 الرقابة عن طريق ثقافة المؤسسة "le contrôle par la culture "

يعتمد في هذه الرقابة على مجموعة القيم السائدة بين الأفراد في المؤسسة أو في مصلحة معينة. وفي الغالب تظهر هذه القيم وتتطور في ظل وجود وسط اجتماعي (فرق عمل).و هناك بعض المؤسسات التي تعمل على تطوير بعض القيم بين أفرادها بحيث تصبح بمثابة معايير واجبة الاحترام.

I-4-3 الرقابة عن طريق السوق " le contrôle par le marché "

يفترض هذا النوع من الرقابة تقسيم المؤسسة إلى وحدات مستقلة لها حسا ا الخاص ونتائجها المرتبطة بأدائها، كل وحدة يمكنها أن تشتري وتبيع بحرية سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها،

[1] A. Dayan, *Op.Cit*, p 799.

فالشركات القابضة تدير محفظة من المساهمات وتعمل على الاستغناء عن فروعها ذات المردودية الضعيفة واقتناء فروع أخرى. وفي إطار وجود نظام الجزاءات فإن التكلفة في أي وحدة يجب أن تكون أدنى من سعر السوق (مردودية عالية). وهذا النوع من الرقابة واضح وفعال غير أنه لا يمكّن من التطبيق الجيد لإستراتيجية المؤسسة على المدى الطويل، حيث تحدث في بعض الأحيان منافسة بين الوحدات داخل المؤسسة مما يؤدي إلى عدم وجود تناسق فيما بين هذه الوحدات التابعة لنفس المؤسسة.[1]

4-4-I الرقابة التنظيمية " le contrôle organisationnel "

تعمل الرقابة التنظيمية على ضمان متابعة سيرورة عملية اتخاذ القرارات وجود ا، من خلال تحسين القواعد والإجراءات المتدخلة في عملية صنع القرار التي يعتمد عليها المسؤولون في تحديد توجها م. فهذا النوع من الرقابة واسع ا ال ويشمل الأنظمة المعلوماتية ونظم القرارات ،ولا يجوز حصره في رقابة تقنية واحدة،كما أنه يتم دمج جميع أبعاد المؤسسة في هذه العملية ؛من هياكل و إجراءات متعلقة بسلامة القرارات وسلوكيات الأفراد و ثقافة المؤسسة، إضافة إلى أن الرقابة التنظيمية تشمل جميع المستويات التنظيمية (الوظيفية والعملية)، و دف خصوصا إلى توحيد الجهود الفردية والجماعية مع الأهداف المسطرة .[2]

5-4-I المراقبة الداخلية " le contrôle interne "

حسب الجمعية الفرنسية لمراجعي الحسابات فإن المراقبة الداخلية هي مجموعة من المقاييس الرقابية المحاسبية التي تحددها الإدارة وتطبق تحت مسؤوليتها من أجل ضمان حماية أصول المؤسسة وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها. أما نقابة المحاسبين الخبراء " l'ordre de experts-comptables " فإ ا تقترح التعريف التالي:" المراقبة الداخلية هي مجموعة العمليات الأمنية التي تساعد على التحكم في أداء المؤسسة، فهي تعمل على ضمان وحماية وصيانة الممتلكات وجودة المعلومات من جهة، وضمان تطبيق تعليمات الإدارة من أجل تسهيل عملية تحسين الأداء من جهة

[1]. A. Burlaud et C. Simon, *Le Contrôle de Gestion*, Casbah éditions Alger, 1999, p15-17.
[2] C. Alazard et S. Sépari, *Op.Cit*, p17 .18.

أخرى ، ويظهر هذا النوع من الرقابة جليا من خلال وضع المؤسسة لطرق وإجراءات لكل نشاطا ا لضمان السير الحسن لها ".[1] فالمراقبة الداخلية تتميز بضرورة وجود:

- إجراءات على مستوى العمليات التشغيلية، تضمن اختبار صلاحيا ا، والتأكد من التنفيذ الجيد لهذه العمليات.
- أجهزة قائمة على الفصل بين المهام (مراقبة كل نشاط على حدى).[2]

وبالتالي يمكن القول أن الأهداف الرئيسية للمراقبة الداخلية هي ضمان:

- مصداقية أو صحة المعلومات.
- احترام السياسات والخطط والإجراءات والقوانين المعمول ا في المؤسسة.
- حماية الأصول والممتلكات.
- استعمال الموارد بكفاءة وفاعلية.

ولهذا فإن المراقبة الداخلية تساعد عملية **مراقبة التسيير** من خلال:

- ضمان جودة المعلومات التي يعتمد عليها مراقب التسيير في عمله.
- القيام بتحديد قواعد وإجراءات واجبة الاحترام، إضافة إلى ضمان إتباع السياسات والخطط المحددة.

ومنه يمكن القول أن المراقبة الداخلية ليست وظيفة بل هي مجموعة من الأجهزة المحددة من طرف الإدارة العليا، وهدفها هو وضع وتحديد قواعد وإجراءات تتعلق بكيفية التعامل مع الوثائق ومعالجة المعلومات وحماية أصول المؤسسة وممتلكا ا. وفي هذا ا ال يتم الاعتماد على المراجعة الداخلية للقيام بتقييم نظام المراقبة الداخلية في المؤسسة.[3]

[1] P. Biosselier, *Contrôle de gestion cours et applications*, éd Vuibert, Paris, 1999, p.24.
[2] L. Collins, *Question de Contrôle*, Presse universitaires de France, 1997, p 317.
[3] A. Dayan, *Op.Cit*, p 801.

I -4-6 المراجعة " L'audit"

يعرف كل من " Beccour " و " Bouquin " المراجعة كما يلي: " المراجعة هي النشاط الذي يطبق بكل استقلالية إجراءات ومعايير اختبار بغرض تقييم مدى ملائمة ومطابقة العمليات في المؤسسة للمعايير المعمول ا". فالمراجعة جزء من نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى تقييم هذه الأخيرة.

وهناك عدة أنواع من المراجعة:

- مراجعة مالية ومحاسبية (مطابقة الحسابات السنوية للقانون المحاسبي أو للمعايير المحاسبية الداخلية للمؤسسة).
- مراجعة داخلية (مطابقة نظام المعلومات التسييري للقواعد والإجراءات الداخلية للمؤسسة).
- مراجعة جبائية وقضائية (مراقبة التطبيق الجيد للنصوص الجبائية).[1]

وفي الواقع فإن عملية المراجعة تسمح بـ :

- تحسين جودة المعلومات المستخدمة في النظام المحاسبي .
- ضمان احترام الإجراءات والقوانين المعمول ا في المؤسسة.
- تقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية المتواجدة بالمؤسسة، فالمراجعة هي مراقبة الأنواع الأخرى من الرقابة.[2]

وهنا يقوم المراجع بمساعدة **مراقب التسيير** من خلال توفير معلومات ذات جودة مناسبة، كما يضمن المراجع احترام الإجراءات المعمول ا في المؤسسة، و يقوم بمعاينة المعلومات المتواجدة في مختلف الميزانيات، وفي الجهة المقابلة يقوم مراقب التسيير بكشف الأخطاء في العمل ويوجه عمل المراجع ،كما يساهم **مراقب التسيير** في إعداد الميزانية الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة.[3]

I-5 دور ومكانة مراقبة التسيير في المؤسسة

I-5-1 دور مراقبة التسيير

إن لمراقبة التسيير العديد من الأدوار، تطورت بتطور المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة. وفي هذا ا ال سيتم ذكر أهم الأدوار الرئيسية لوظيفة مراقبة التسيير.

---

[1] A. Burlaud et C. Simon, *Op.Cit*, p 16.
[2] C. Alazard et S. Sépari, *Op.Cit*, p18.
[3] A. Dayan , *Op.Cit*. P 802.

I-5-1-1 المساعدة على التحكم الجيد في عملية التسيير بالمؤسسة

يتمثل دور مراقبة التسيير هنا في التحديد الدقيق للطريق المناسب والواجب اتباعه من طرف المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرجوة بكفاءة وفعالية، فهي تعمل على مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات كما يقوم مراقب التسيير بتقديم العون للمسؤولين التنفيذيين ومساعد م على التحكم في نشاطا م من خلال:

- تحديد الأهداف بدقة.
- مراقبة خطط العمل.
- متابعة تنفيذ العمليات.
- تحليل الفرو قات الحاصلة بين التوقعات والنتائج الفعلية.
- اقتراح إجراءات تصحيحية عند حدوث أي انحراف.
- المساعدة في تحديد المؤشرات القيادية.

كما تعمل مراقبة التسيير على قياس أداء كل مسؤول تنفيذي، بحيث تقوم بشرح الانحرافات وتحديد أسبا ا مما يسمح بتحديد المسؤوليات بدقة، وهذا ما يجعل مراقبة التسيير الوصية على عملية تفويض السلطات بالشكل الذي يتناسب مع أهداف المؤسسة.[1]

I-5-1-2 المساهمة في تصميم نظام المعلومات الخاص بعملية التسيير

يعتبر نظام المعلومات عاملا أساسيا في ضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة، فهو المكون الرئيسي لنظام مراقبة التسيير، لذا يشترط في نظام المعلومات المستعمل أن تكون له القدرة على تزويد المؤسسة بالمعلومات الضرورية، وأن يقدم وصفا دقيقا لما تم حدوثه، وأن يوضح القرارات الواجب اتخاذها فيما يتعلق بالتنبؤ و التقدير، مع إظهار الفروقات والسماح بإمكانية شرح أسبا ا.

وفي هذا ا ال تعمل مراقبة التسيير على المساهمة في تصميم النظام المعلوماتي المحاسبي الخاص بالمؤسسة، وذلك من خلال تحضير ووضع معايير تتناسب مع الأنواع المختلفة من المسؤوليات، كما تساعد في تقييم الأداء ووضع المؤشرات القيادية التي تسمح بمتابعة التطورات المستمرة للمحيط.[2]

---

[1] I. D.Kerviler et L.D.Kerviler, *Le Contrôle de Gestion à La Portée de Tous!*, 3ème édition, éd Economica, Paris, 2000, p9-10.

[2] R. Teller, *Op.Cit*, p14

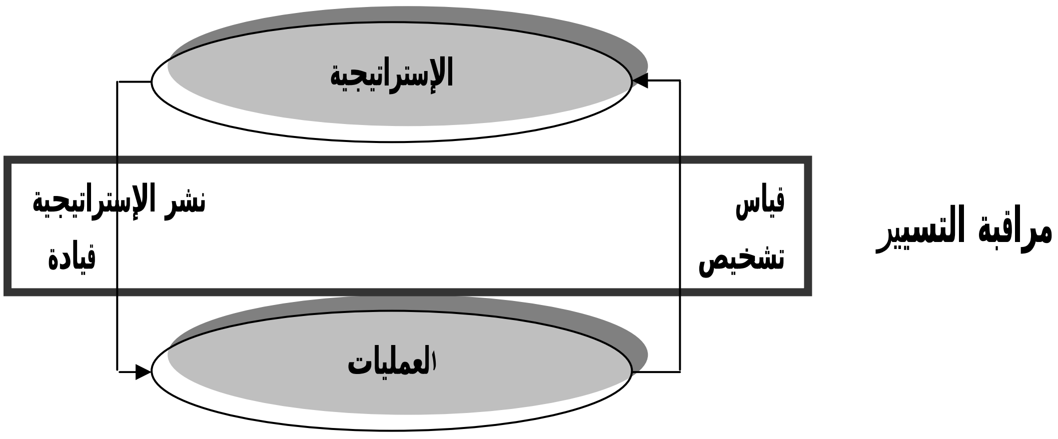
وفي الغالب فإن مصادر نظام المعلومات الخاص بمراقبة التسيير هي معلومات المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، الميزانيات، الإحصاءات.

I-5-1-3 التنسيق بين التخطيط الإستراتيجي و التنفيذ اليومي للعمليات

يعتبر التوفيق بين المستويين الإستراتيجي والتنفيذي أهم دور تقوم به عملية مراقبة التسيير، فمن أجل ضمان تقارب أهداف المؤسسة وواقع السلوكيات اليومية للعمال؛ يجب توفر أدوات اتصال ملائمة ومتعارف عليها بغرض تشخيص وتحليل الوضع وفقا للأهداف المسطرة، ونشر الإستراتيجية داخل المؤسسة. فمراقبة التسيير تقوم هنا بدورين متكاملين أولهما هو: تشخيص الوضع، ويتم ذلك باستعمال أدوات مثل المحاسبة التحليلية التي تمكن من تحديد أسباب التكاليف بدقة، والدور الثاني هو توفير أدوات تسمح بنشر الإستراتيجية وتساعد على تطبيقها من طرف المنفذين العمليين، ويتم ذلك باستخدام الميزانيات ووضع مؤشرات تسمح بمتابعة الأداء بشكل جيد.[1]

والشكل الآتي يوضح هذه العملية:

الشكل رقم (1- 4): دور مراقبة التسيير في التنسيق بين الإستراتيجية و التنفيذ اليومي



[1] P. Lorino, *Le Contrôle de Gestion Stratégique: La Gestion Par Les Activités,* Dunod, 1997, p25-27

غير أن دور مراقب التسيير لا يكون فعالا إلا إذا كان هذا المراقب عارفا بإستراتيجية المؤسسة وأبعادها، حيث يرى " R.Simons " أن دور مراقب التسيير يتعدى قيامه بضمان التطبيق الجيد للإستراتيجية إلى مساهمته في تشكيلها من خلال الكشف عن مناطق الخطر والتنبيه إليها.[1]

I-5-1-4 العمل على تعديل التصرفات والسلوكيات

يقوم نظام مراقبة التسيير على أساس العلاقات بين مستويات الهيكل التنظيمي، فبعض هذه العلاقات تكون في شكل أوامر من طرف الرؤساء ،مثل طلب القيام بتنفيذ عمليات وفق إجراءات معينة لغرض تحقيق أهداف خاصة.كما يشترط لتحقيق ذلك توفير الوسائل والموارد لهؤلاء المرؤوسين ومنحهم السلطة اللازمة لذلك. غير أن تحقيق الأهداف والوصول إلى النتائج المرغوب فيها لا يتم في الغالب إلا إذا وجد مجال يسمح فيه بالمبادرة الفردية لهؤلاء العمال والمرؤوسين أثناء قيامهم بعملهم، إذن فالحل يكمن في إيجاد نظام دعم لمبادرات الأفراد. هذا النظام يقوم على أساس المكافأة والجزاء وتحفيز العمال وخلق روح المبادرة فيهم،[2] مما يولد شعورا لدى المسؤولين بتحمل المسؤولية والسعي لتنمية مهارا م وقدرا م، وهذا ما يتوفر في نظام مراقبة التسيير. كل هذا يتطلب من مراقب التسيير أن يكون على دراية بسلوكيات وتصرفات العمال، كما يجب عليه أن يتمتع بالقدرة على الاتصال مع جميع أعضاء المؤسسة للحصول على المعلومات اللازمة لنشاطه.

وفي العدد 90 من مجلة "*Echange*" الفرنسية تم اقتراح ثمانية أدوار لمراقب التسيير:[3]

أ- نصح ومساعدة الإدارة العامة في اتخاذ القرارات.

ب- نصح ومساعدة المسؤولين العمليين في اتخاذ القرارات.

ت- حث المسؤولين العمليين على التفكير في المستقبل.

ث- المساعدة في تقييم أداء الأفراد.

ج- المراقبة التقنية لعمل أدوات نظام مراقبة التسيير.

ح- تحسين صحة وجودة المعطيات.

خ- تشخيص الاحتياجات وتطوير الأدوات التقنية.

[1] J -L. Malo et J- C.Mathe, *L'essentiel du Contrôle de Gestion,* édition Organisation, 2000, p32.
[2] H. Bouquin, *Les Fondements du Contrôle de Gestion, Op.Cit*, p38.39.
[3] H. Loning , *Op.Cit*, p242.

د- تحليل التكاليف والنتائج.

I-5-2 مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي

يعمل نظام مراقبة التسيير من خلال المعلومات التي يستقبلها، وبالتالي فهو يتواجد في مركز هذه التدفقات المعلوماتية للمؤسسة، فهو يعالج ويحلل ويشرح هذه المعطيات وينقلها إلى الأطراف المعنية بذلك. وبالنسبة لمكانة مراقبة التسيير في المؤسسة فهي مرتبطة عموما بـ :

- حجم المؤسسة.
- أسلو ا التسييري (مركزية أو لا مركزية).
- الوسائل المتوفرة.
- الأهداف المتبعة من طرف إدارة المؤسسة.

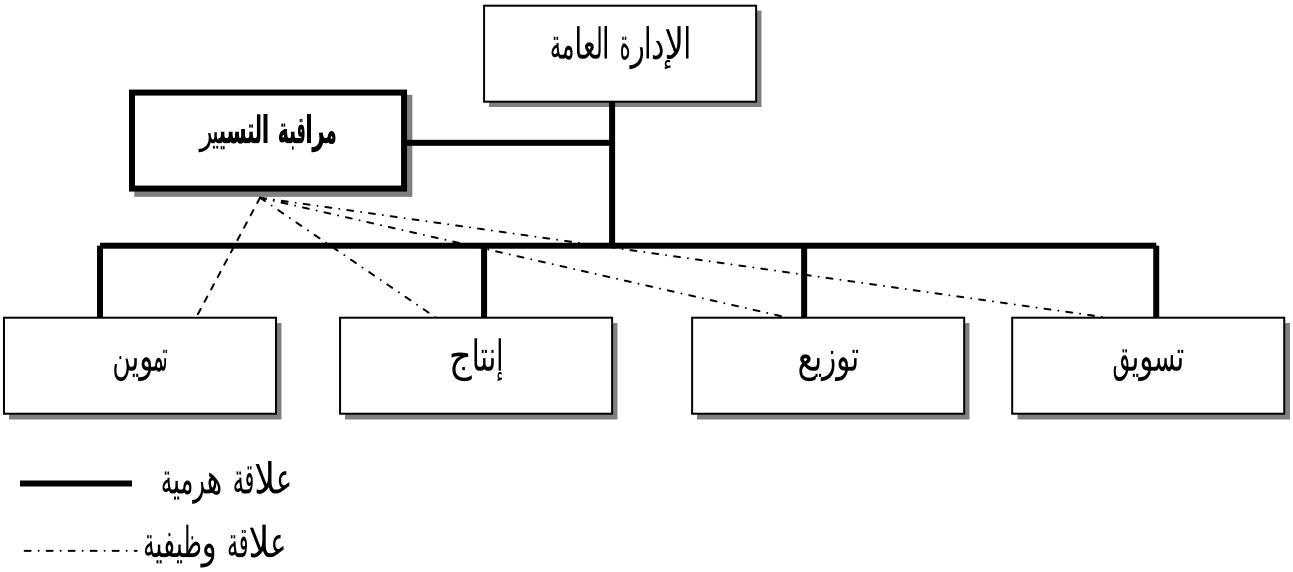
وبالنظر إلى التطورات الحاصلة فإن مكانة مراقبة التسيير أصبحت غير محصورة في جانب من جوانب الهيكل التنظيمي، حيث كانت في الماضي القريب تتواجد ضمن الإدارة المالية للمؤسسة، ويقوم بالعملية الرقابية المدير المالي.

أما في الوقت الحالي فقد تم ربط مراقبة التسيير مباشرة بالإدارة العامة للمؤسسة ، فهذه الوضعية تمكّن مراقب التسيير من العمل باستقلالية تامة،كما تمنحه السلطة الكافية للتدخل بشكل أكثر إيجابية، والمساعدة في اتخاذ القرارات وتقديم النصح والإرشاد.

ومن أجل قيام مراقب التسيير بعمله بشكل جيد، فإن عليه أن يكيف أدواته الرقابية وطرقه حسب المحيط الذي يعمل فيه، كما أن عليه الاعتماد على كل ماله صلة بالمؤسسة، كالتعرف على ماضيها وتطلعا ا، وكذا معرفة ثقافتها وسياستها العامة.[1] والشكل الموالي يوضح مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي.

[1] I. d. Kerviler et L. d. Kerviler, *Op.Cit*, p12.13.

الشكل رقم (1-5): مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي



Source: P. Boisselier, *Op.Cit*, p31.

II- علاقة مراقبة التسيير بالهيكل التنظيمي

تقوم المؤسسة بتصميم الهيكل التنظيمي المناسب لتنفيذ استراتيجيتها، من خلال توزيع السلطات في المؤسسة وتحديد الأدوار والمسؤوليات وتخصيص الموارد اللازمة لكل قسم. غير أن وضع هيكل تنظيمي في المؤسسة غير كاف لضمان التطبيق الجيد للإستراتيجية، مما يستوجب وجود نظام مراقبة تسيير يعمل على التأكد من الاستعمال الأمثل للموارد المخصصة لكل قسم ويتابع تنفيذ المهام ويوجه بذلك الأفراد نحو تحقيق أهداف المؤسسة، كما أن عملية مراقبة التسيير تسمح بتقييم أداء رؤساء الأقسام من خلال وضع أسعار للتبادلات التي تتم فيما بين هذه الأقسام.

II-1 الأشكال المختلفة للتنظيم

هناك تقسيمات عديدة للهيكل التنظيمي، لذا يجب على المؤسسات اختيار التقسيم الذي يناسبها. ومن بين أشهر الأشكال المختلفة للهيكل التنظيمي يوجد:

II-1-1 الهيكل البسيط " Simple Structure "

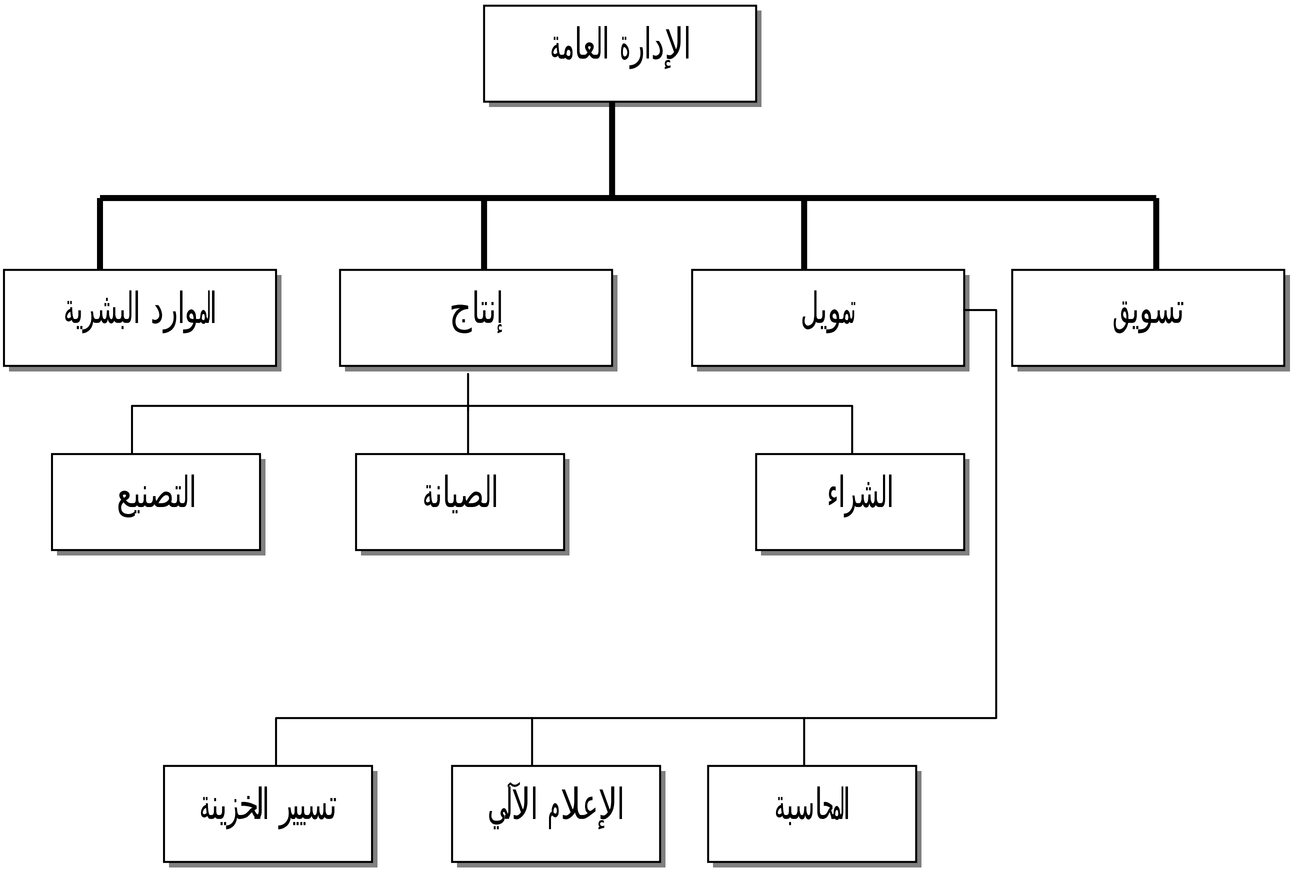
هذا النوع من التقسيم تتبناه الشركات الصغرى التي تنتج منتجا واحدا أو عددا قليلا من المنتجات، وذلك لطرحها إلى شريحة معينة من شرائح السوق، وفي مثل هذا الموقف غالبا ما يوجد شخص واحد يقوم بمعظم المهام الإدارية. ولا يقترن هذا الهيكل بوجود ترتيبات رسمية، كما يلاحظ في هذا النوع من التقسيم أن الموظفين يقومون بأداء العديد من المهام والواجبات.

II-1-2 الهيكل الوظيفي " Fonctionel structure "

مع نمو الشركة يحدث أمران أولهما هو تعدد وتنوع المهام التي يجب إنجازها، وثانيهما هو صعوبة أن يؤدي شخص واحد أكثر من مهمة بطريقة سليمة دون أن يعاني من تفاقم العبء. وفي الهيكل التنظيمي الوظيفي يتم تجميع الأفراد على أساس خبر م العامة وتجار م، أو نظرا لأ م يستخدمون نفس الموارد.
ومن أهم الوظائف التي توجد بالمؤسسة هي: وظيفة الإنتاج، التسويق، التمويل، والموارد البشرية...، وتندرج تحت كل وظيفة العديد من المهام.[1] والشكل الموالي يمثّل هيكلا مقسما على أساس الوظائف.

[1] شارلز هل و جاريث جونز ، الإدارة الإستراتيجية، مدخل متكامل، ترجمة: د رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، السعودية، 2001، ص 591-592.

الشكل رقم (1-6): الهيكل الوظيفي



المصدر: أحمد ماهر وآخرون، الإدارة: المبادئ والمهارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص85.

مزايا وعيوب الهيكل الوظيفي:

أ- المزايا:

- تطوير وتنمية خبرات العمال وزيادة التخصص.
- انخفاض تكاليف التصنيع وارتفاع درجة المرونة في التشغيل.
- تدني عدد المستويات الإدارية مما يمنح المديرين تحكما جيدا في الأنشطة.

ب- العيوب :

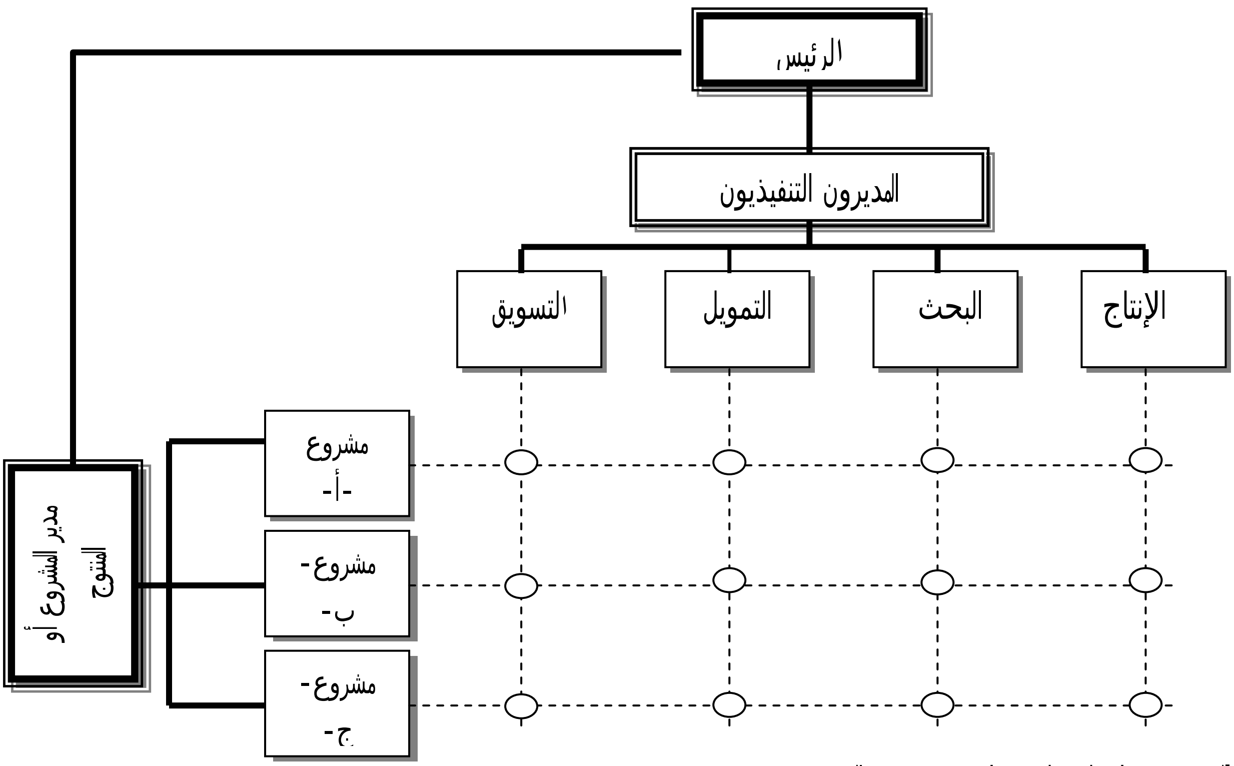
- صعوبات في الاتصال والتنسيق بين الأنشطة نظرا لتباعد الوظائف.
- في حالة تصاعد عدد منتجات المؤسسة، تظهر الصعوبة في قياس إسهام كل منتج أو مجموعة المنتجات في مجمل أرباحها.

- عدم القدرة على التكيف مع التغيرات التي تحدث للشركة فيما يتعلق بالبيع في مناطق جغرافية مختلفة.[1]

3-1-II الهيكل المصفوفي " Matrix structure "

في التقسيم الخاص بالمصفوفة يتم تجميع الأنشطة على أساس وظيفي، حيث تنشأ أقسام لكل النشاطات الرئيسية (قسم الإنتاج، التمويل، التسويق...) وتأخذ شكلا أفقيا، بالإضافة إلى ترتيب عمودي يخص المشاريع أو طبيعة المنتجات، وينتج عن ذلك شبكة معقدة بين المشروعات والوظائف. وينتشر هذا النوع من التقسيم التنظيمي عادة في المؤسسات ذات المشروعات الكبيرة كشركة الطيران "boeing" ووكالة الفضاء " Nasa "، والشكل الموالي يوضح هيكلا مصفوفيا.

الشكل رقم (1-7): الهيكل المصفوفي



المصدر: شاررلز هل وجاريث جونز، المرجع نفسه، ص 604.

[1] شارلز هل وجاريث جونز ، المرجع نفسه، ص 593.

وفي هذا التنظيم يترأس العمال داخل إطار هذه المصفوفة فردان هما:

رئيس القسم ورئيس المشروع، ويعمل الموظفون ضمن فريق المشروع بالتعاون مع أخصائيين من أقسام أخرى، ويرفعون تقاريرهم إلى رئيس المشروع فيما يتعلق بشؤون المشروع، وإلى رئيس القسم فيما يتعلق بشؤون القسم .ويتطلب هذا الهيكل الحد الأدنى من الرقابة المباشرة، حيث يتولى أعضاء الفريق الرقابة الذاتية على سلوكيا م، فضلا على أن مشاركتهم في فريق المشروع ييسر لهم مراقبة باقي أعضاء الفريق، كما يتطلب هذا التنظيم ضرورة الاستعانة بأخصائيين من مختلف الأقسام ونقل أعضاء الفريق إلى مشروعات

أخرى تتطلب الاستعانة بخدما م، وهكذا فإن الهيكل المصفوفي يمثّل أقصى إمكانية متاحة لاستغلال مهارات الموظفين أثناء استكمال المشروعات القائمة والشروع في مباشرة مشروعات جديدة.

غير أن هناك بعض العيوب التي تعتري هذا النوع من التنظيم والمتمثلة في:

- نشوب صراعات بين الوظائف والمشروعات خصوصا الصراعات على الموارد.
- الحركة الدائمة للموظفين، مما يعني إنفاقا للأموال والوقت.
- اختلاط السلطة الوظيفية بالسلطة التنفيذية واحتمال حدوث نزاعات.
- يحتاج إلى قدرات عالية من التنسيق بين الخبرات الوظيفية وبين السلع أو المشروعات[1].

2-II التنظيم على أساس مراكز المسؤولية " Les centres de responsabilité "

إن الفكرة التي أدت إلى ظهور مراكز المسؤولية وعملية التفويض هي أن تفويض السلطة يساعد على تخفيف العبء عن الإدارة العامة للمؤسسة، ويعمل على تدريب رؤساء المراكز على أمور الإدارة والتسيير، إضافة إلى أن التفويض يشجع الأفراد ويحفزهم أكثر مما يولد رضى وظيفيا لديهم، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة الفعالية الاقتصادية ورفع المردودية، كما يسمح باتخاذ قرارات أكثر دقة نظرا لكون رئيس المركز أدرى بمحيط عمله.[2]لذا فإن الهدف الأساسي من تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية هو تسهيل عملية التحكم في التسيير من خلال التركيز على المسؤولين العمليين في المؤسسة، ويضيف " H bouquin" في هذا ا ال فيقول أن:" مراكز المسؤولية هي حجر الأساس في عملية مراقبة التسيير، ففي قمة الهيكل التنظيمي يهتم المسؤولون بالقضايا الإستراتيجية، بينما توجد في قاعدة الهيكل التنظيمي

[1]شاررلز هل وجاريث جونز، المرجع نفسه، ص.604-608.

[2] H. Loning et autres, *Op.Cit*, p16.

وحدات متكونة من عمال تنفيذيين يعملون على تنفيذ المهام اليومية الروتينية، هذان المستويان المتباعدان يتم الربط بينهما بواسطة مراكز المسؤولية التي تعتبر وحدات، مصالح، إدارة إنتاج، تسويق....، تمتلك مجموعة من الوسائل والموارد،حيث يعمل فيها المسؤولون على تحقيق بعض النتائج وفقا للأهداف المحددة وفي وقت محدد ".[1]

II-2-1 تعريف وخصائص

يمكن تعريف مركز المسؤولية بأنه " مجموعة أفراد في المؤسسة يترأسهم مسؤول معين، و تخصص لهم مجموعة من الوسائل والإمكانيات لتحقيق أهداف معينة".[2]

فمركز المسؤولية هو فرع من المؤسسة يتميز بالخصائص التالية:

- مركز المسؤولية عبارة عن نشاط متجانس (مصلحة، إنتاج، مصلحة، توزيع ..).
- وجود مسؤول يملك السلطة الضرورية لاستخدام الموارد والإمكانيات بالشكل الجيد .
- توفر الوسائل والإمكانيات من أجل تمويل برامج العمل.
- نتائجه قابلة للقياس (تقييم أداء الرؤساء).
- وجود مسؤوليات مفوضة لتحقيق أهداف محددة وفق الميزانية المسطرة.[3]

II-2-2 مبادئ وشروط هيكلة المؤسسة في مراكز مسؤولية

II-2-2-1 مبادئ هيكلة المؤسسة في مراكز مسؤولية:[4]

من أجل هيكلة المؤسسة في مراكز مسؤولية هناك عدة مبادئ يجب مراعا ا وهي كالآتي :

أولا: مبدأ تسلسل عملية التفويض " principe gigogne de délégation "

يعتمد هذا المبدأ على خاصيتين أساسيتين هما:

---

[1] H. Bouquin, *Les fondements du Contrôle de Gestion, Op.Cit*, p42.
[2] C. Alazard etS. Separi , *Op.Cit*, p287.
[3] I. d. Kerviler, *Op.Cit*, p25.
[4] H. Loining, *Op.Cit*, p16.17.

أ- خاصية تداخل "emboîté" عملية التفويض:وتعني انتقال التفويض من المدير إلى من هو أدنى منه، أي أن المدير يتلقى تفويضا ممن هو أعلى منه مستوى ثم يقوم بدوره بمنح التفويض لمرؤوسيه(سلسلة من عمليات التفويض)، الرئيس ⟵ المرؤوس.

ب-خاصية الحقوق والواجبات:والتي يعتمد عليها العقد التفويضي بين الرئيس ومرؤوسيه ، فعملية التفويض تلزم الرئيس بواجبات مثل القيام بمراقبة مرؤوسيه ومتابعة أعمالهم ، وبالنسبة للمرؤوسين فإن من حقوقهم تقديم تقارير وبيانات عن سير نشاطا م ، والمشاكل التي يواجهو ا.

كما أن قيام المدير بتفويض السلطة اللازمة لمساعده لتحقيق هدف معين يعني أن هذا المساعد مسؤول والمدير مسؤول كذلك. لأن تفويض السلطة لا يعني التهرب من تحمل المسؤولية، فالمسؤولية لا تفوض.

ثانيا: مبدأ قابلية المراقبة " le principe de contrôlabilité "

إن قياس أداء مركز مسؤولية معين يجب أن يرتكز على العناصر الأساسية التي يتحكم ا هذا المركز، هذا يعني أنه عند تحديد أهداف المركز يجب مراعاة:

- توفر الإمكانيات الضرورية للمركز.
- الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية :التكاليف، رقم الأعمال، معايير أخرى،والتي يكون نشاط المركز فيها كبيرا.
- في عملية تقييم أداء المركز يجب عدم إدراج عوامل كان لمراكز مسؤولية أخرى نصيب كبير فيها.

إذن، فهذا المبدأ قائم على تقييم أداء المراكز وفق العناصر التي يتحكم ا هذا المركز دون غيره.

ثالثا: مبدأ الشمولية " principe d'exhaustivité "

يعتبر هذا المبدأ أقل أهمية من سابقيه، غير أنه من الواجب احترامه عند تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية، فهو يعني التأكد- فيما يخص النتائج المحاسبية ومعايير تقييم الأداء- من أنه تم إرفاق كل موقع حساب من حسابات الميزانية والنتائج على الأقل بمركز مسؤولية، وأن مراكز المسؤولية تغطي جميع الأنشطة في المؤسسة. فهذا المبدأ يقضي بضرورة الرقابة الشاملة لكل مراكز المسؤولية داخل المؤسسة من خلال وضع معايير تقييم الأداء.

II-2-2-2 شروط هيكلة المؤسسة إلى مراكز مسؤولية [1]

يتم تقسيم المؤسسات غالبا على أساس وظيفي أو مصفوفي أو حسب المشروع، أين يتم اعتبار مراكز النشاط (الإدارات المختلفة من إنتاج وتوزيع...) المكون الأساسي لهذا التنظيم. غير أن مراكز النشاط هذه لا تمثل دوما مراكز مسؤولية حقيقية، وبالخصوص عندما لا تمتلك الاستقلالية ولا حتى السلطة الوظيفية الكافية لإدارة عمليا ا، ولهذا ومن أجل جعل المؤسسة مهيكلة في شكل مراكز مسؤولية فعلية يجب توافر الشروط الآتية:

- إمكانية فصل المسؤوليات لكل رئيس قسم، والتحديد الدقيق لطبيعة النشاط.
- قدرة الإدارة العامة على تطبيق اللامركزية، وتفويض جزء من سلطتها لرؤساء المراكز وتعريفهم بالأهداف العامة للمؤسسة، حتى لا يتم استعمال السلطات الممنوحة بشكل يتعارض مع توجهات المؤسسة.
- قدرة الإدارة العامة للمؤسسة على إدارة الصراعات التي تحدث بين مراكز المسؤولية والمؤسسة، مع الحفاظ على تطبيق اللامركزية.

II-2-3 الأنواع المختلفة لمراكز المسؤولية

تنقسم مراكز المسؤولية إلى خمسة أنواع وهي:

- مراكز التكاليف الإنتاجية.
- مراكز المصاريف التقديرية.
- مراكز الإيرادات.
- مراكز الربح.
- مراكز الاستثمار.

II-2-3-1 مراكز التكاليف الإنتاجية " les centres de coûts productifs "

مراكز التكاليف الإنتاجية هي مراكز مهمتها توفير منتوجات بأقل التكاليف وبالجودة المناسبة وفي الآجال المحددة.[1]

[1] R. Demeestère, *Contrôle de Gestion et Pilotage de L'entreprise,* 2ème édition, Dunod, Paris, 2004, p46.47.

ومن أمثلة هذه المراكز توجد ورشات التصنيع والتركيب، وتتميز هذه المراكز عموما بسهولة تحديد تكاليفها دون أي التباس، نظرا للعلاقة المباشرة المتواجدة بين عملية الإنتاج وتكلفة الوسائل المستخدمة . و من بين الأدوات المستخدمة للرقابة على مراكز التكاليف الإنتاجية توجد:

- التكاليف المعيارية.
- الميزانيات المرنة "les budgets flexibles".
- قياس جودة وكمية المنتجات.
- حساب الانحرافات على السعر والمردودية.[2]

ومهمة مسؤول المركز هي التحكم في التكاليف، أي محاولة تحقيق انحراف ملائم في التكاليف.
وحساب الاستغلال لهذا المركز يكون كالتالي:

حساب الاستغلال	
تكاليف فعلية	تكاليف معيارية (محددة من طرف الإدارة)

II-2-3-2 مراكز المصاريف التقديرية "les centres de coûts déscretionnaires"

مراكز المصاريف التقديرية هي كل المصالح الإدارية ومصالح الدعم التي يصعب تحديد العلاقة فيها بين تكاليف استخدام الوسائل وبين الخدمات المقدمة من طرف هذه المراكز. ومن أمثلتها :مراكز الإعلام الآلي في المؤسسة، مصلحة البحث والتطوير، قسم مراقبة التسيير...، هذه المصالح تعمل على تزويد المراكز الإنتاجية بخدمات لا تدخل مباشرة في عملية الإنتاج، ومهمة المسؤول عن هذا المركز هي تقديم الخدمات المحددة من طرف الإدارة دون تجاوز الميزانية المحددة لها. ولذا فإنه يتم منح هذه المراكز ميزانية معينة تتناسب مع الخدمة المقدمة المنتظرة منه. غير أنه من الخطأ اعتبار تكاليف هذه المراكز ثابتة، بل يجب جعل هذه التكاليف تتلاءم مع وضعية المؤسسة، لذا يوصى بتحديد هذه التكاليف على أساس نسبة مئوية من رقم الأعمال أو الهامش من أجل متابعتها بشكل أفضل، كما يفترض في هذه المراكز المراقبة النوعية للعمل المقدم من طرف أعضائه .وبغرض تقييم أداء مراكز

---
[1] P. Boisselier, *Op.Cit*, p115.
[2] H.Loning , *Op.Cit*, p19.

التكلفة التقديرية، فإنه يتم تحديد تكلفة الخدمة الداخلية المقدمة من طرف هذه المراكز ومقارنتها بتكلفة الخدمة الخارجية ونوعيتها كذلك.

و حساب الاستغلال لهذا المركز يكون كالتالي:

حساب الاستغلال	
تكاليف فعلية للمركز	ميزانية أعباء مقدرة(محددة من طرف الإدارة)

والمطلوب من مسؤول المركز هو تحقيق الانحراف الملائم (عدم تجاوز التكاليف الفعلية للمركز ميزانية الأعباء المقدرة).كما يجب مراقبة عدد هذه المراكز وعدم السماح لمراكز أخرى لا فائدة منها بالظهور، لأن ذلك يشكل عبئا على المؤسسة.[1]

3-3-2-II مراكز الإيرادات " les centres de revenus "

" إن المهمة الأساسية للمسؤول عن مركز الإيرادات هي تعظيم رقم الأعمال على مستوى دائرة نشاطه ".[2] ومن أمثلة هذه المراكز توجد مراكز قوى البيع " les forces de ventes ". وتتميز هذه المراكز بما يلي:

- المبيعات الواجب تحقيقها تكون محددة مسبقا.
- تكاليف العمل الخاصة بالمركز محددة مسبقا.
- المركز غير مسؤول عن مردودية المنتجات.[3]

و عملية الرقابة على هذه المراكز تتمثل في التأكد من أن المبيعات المحققة مطابقة للتقديرات المحددة من طرف الإدارة. وهدف مركز الإيرادات هو تحقيق حجم المبيعات المقدر مع احترام ميزانية المصاريف الخاصة به دون أن يكون لهذا المركز سلطة تأثير على مستوى الأعباء.

ويتم تقييم أداء هذه المراكز من خلال المعايير التالية:

- كمية المبيعات أو نسبة النمو.

---
[1] I. D. Kerviler, *Op.Cit*, p28.29.
[2] P. Boisselier, *Op.Cit*, p116.
[3] H. Loning, *Op.Cit*, p.19-20.

- معايير نوعية ،كنسبة وفاء الزبائن و عدد الزبائن الجدد...[1]

II-2-3-4 مراكز الربح " les centres de profits "

مراكز الربح هي مراكز مسؤولية مطالبة بتحقيق أكبر هامش، وذلك من خلال تحسين إيرادات المنتوجات المباعة وبتخفيض تكاليفها.[2] ومن أمثلتها أقسام أو مصالح الإنتاج والبيع ذات الاستقلالية.

وتتمتع هذه المراكز في الغالب باستقلالية وتفويض يسمحان لها باتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية التعامل مع تطور السوق، والتحكم في التكاليف ومحاولة تخفيضها، والقدرة على التفاوض مع الموردين واختيارهم. فهذه المراكز تتمتع بقدرة تامة على إدارة المنتوجات و الزبائن والأسواق بحرية.[3]

فمركز الربحية هو دائرة النشاط الذي يتم محاسبة المسؤول فيها عن ما يحدث ا من تكاليف وما تحققه من إيرادات، أي أن مركز الربحية مؤسسة مستقلة لها إيرادا ا وتكاليفها الخاصة ا داخل المؤسسة الأصلية.[4]

ولتقييم أداء هذه المراكز يجب الاعتماد على النتيجة الصافية التي يساهم المركز في تحقيقها. بمعنى أنه يجب إدراج جميع المصاريف التي تحملها المركز في عملية حساب الأرباح.

ويكون حساب النتيجة لمركز الربح كالآتي:

حساب النتيجة

تكاليف فعلية خاصة بالمركز	مبيعات فعلية خاصة بالمركز

II-2-3-5 مراكز الاستثمار " les centres d'investissements "

مركز الاستثمار هو:" مركز مسؤولية تتمثل مهمته في تحقيق أحسن مردودية ممكنة للأموال المستثمرة به ".[5] كما يمكن القول بأن مركز الاستثمار هو مركز ربح بمسؤولية إضافية تتمثل في القدرة على التحكم في الاستثمارات (آلات، مخزونات، أموال الخزينة، شراء آلات جديدة...). و

---

[1] P. Boisselier, *Op.Cit*, p116.

[2] C. Alazard et S. Separi, *Op.Cit*, p288.

[3] H. Loning, *Op.Cit*, p20.

[4] ليستراي هتجر، وسيرج ماتولتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 1998، ص 463.

[5] P. Boisselier, *Op.Cit*, p116.

تم مراكز الاستثمار بتحقيق الأرباح على المدى البعيد عكس مراكز الربح التي تسعى إلى تحقيق الأرباح على المدى القصير. ولقياس أداء مراكز الاستثمار يعتمد على معيارين:

-1- معدل العائد على الاستثمار (ROI: return on investement).

$$ROI = \frac{\text{النتيجة}}{\text{الأموال المستخدمة}}$$

-2- الدخل المتبقي = النتيجة _ (الأموال المستثمرةx معدل تكلفة الأموال المستثمرة).[1]

II-2-4 مراكز المسؤولية وعلاقتها بمراقبة التسيير

II-2-4-1 اختيار مراكز المسؤولية

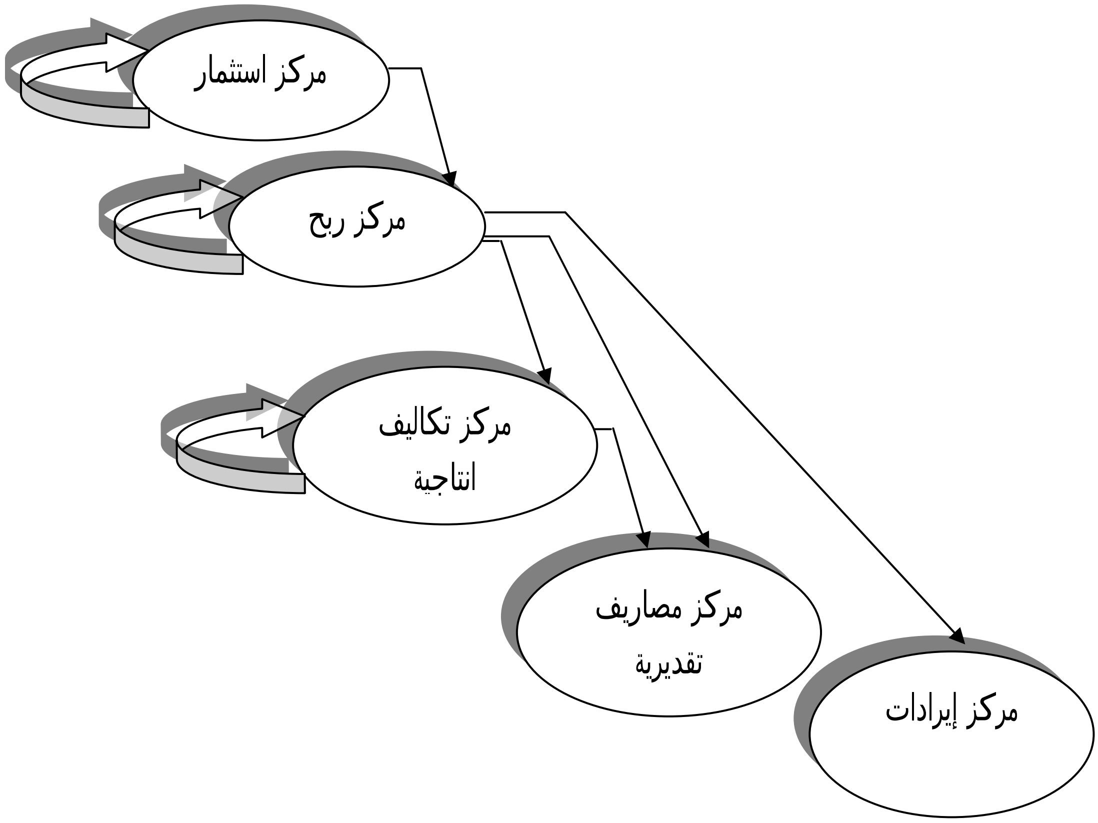
ترتبط عملية اختيار مراكز المسؤولية بالعديد من العوامل منها:

- طبيعة النشاط ،نوع المنتوج....
- إستراتيجية المؤسسة .
- نوعية السلطة ودرجة التفويض التي سيتم إرفاقها بالمركز، حيث كلما كانت هناك لا مركزية في السلطة والتفويض كلما كان عدد المراكز كبيرا.[2]

وبالنظر إلى الأنواع الخمسة من مراكز التكلفة، فإن هناك تدرجا أو ترتيبا في المراكز (hiérarchie entre les centres)، فمثلا يمكن لمركز ربح أو استثمار أن يضم مراكز تكلفة ومراكز إيرادات، حيث تتواجد علاقات سلطة بين المراكز. والشكل الموالي يوضح ذلك.

[1] H. Loning, *Op.Cit*, p20.
[2] C. Alazard et S. Sépari, *Op.Cit*, p 290.

الشكل رقم (1-8): العلاقة التسلسلية بين مراكز المسؤولية



II-2-4-2 المعايير والمؤشرات المستعملة لمراقبة مراكز المسؤولية

الجدول الموالي يمثّل ملخصا لمختلف مراكز المسؤولية إضافة إلى المعايير والمؤشرات المستخدمة لتقييم أداء مراكز المسؤولية.

وعملية وضع هذه المعايير تسمح بتقييم أداء المراكز كما تعمل على توجيه المسؤولين ومتابعة إنجازا م بشكل مستمر ودائم . وهناك نوعان أساسيان من المعايير والمؤشرات :

1- مؤشرات لقياس النتائج (indicateurs de résultats)، وهدفها هو التأكد من مدى مطابقة نتائج المركز للأهداف المحددة .

2- مؤشرات قيادية تسمح بمعالجة الانحرافات بمجرد ظهورها وتساعد على توجيه الأفراد.[1]

كما أن عملية تقييم أداء المراكز تستوجب وضع أسعار للتبادلات التي تتم بين هذه المراكز.

[1] C. Alazard et S. Sépari, *Ibid*, p 289 ,291.

الجدول رقم (1-2) : أهم المعايير المستعملة لمراقبة مراكز المسؤولية

طبيعة مركز المسؤولية	خصائص المسؤولية في المراكز	المعايير والمؤشرات المستخدمة
مراكز التكاليف الإنتاجية	مهمته هي: - الإنتاج بأقل التكاليف . -احترام الجودة . - احترام الكميات المحددة. - احترام المواعيد. -المركز غير مسؤول عن مستوى النشاط.	-كمية المنتجات. -التكلفة الوحدوية. -الجودة. -المواعيد.
مراكز المصاريف التقديرية	- احترام الميزانية المحددة. -نوعية الخدمة المقدمة. -مخرجاته غير قابلة للقياس.	-التكلفة الإجمالية للمركز. -جودة خدمة المركز (عدد الشكاوى، زمن معالجة الملفات...).
مراكز الإيرادات	-تعظيم رقم الأعمال. -تخفيض نفقات رجال البيع.	-حجم رقم الأعمال. -تشكيلة أو محتوى رقم الأعمال. -التكاليف الخاصة بالمركز
مراكز الربح	-المسؤولية التامة على رقم الأعمال وعلى التكاليف واستخدام الوسائل. -المركزغير مسؤول عن الإنحراف في استعمال الطاقة المتاحة.	-كفاءة المركز: . الإنتاج /الوسائل المستخدمة. -مردودية الوسائل المؤجرة : الهامش /رأ س المال. -جودة المنتجات . -إحترام المواعيد.
مراكز الاستثمار	-المسؤولية التامة على رقم الأعمال وعلى مردودية الأصول المستخدمة. -المسؤولية على تكاليف الاستغلال.	تكاليف الإسراف: الإنتاج/ الوسائل المستخدمة. تكاليف التعطل:الوسائل المستخدمة/الوسائل المتاحة

II-3 التبادلات بين مراكز المسؤولية

تحدث عادة عدة تبادلات بين مراكز الربح أو الاستثمار لنفس المؤسسة، وتكون في شكل منتوجات وسيطية يتم استخدامها لغرض بيع منتجات أو تقديم خدمات إلى السوق الخارجي، ويتم وضع أسعار لهذه المنتوجات الوسيطة من أجل تقييم أداء هذه المراكز وتشجيعها على تحسين عمليا ا. ويطلق على هذه الأسعار الخاصة بالمنتوجات الوسيطية -**أسعار التنازلات الداخلية**-.

II-3-1 مفاهيم حول أسعار التنازلات الداخلية وأسعار التحويلات

يجب في بادئ الأمر إظهار الاختلاف بين طبيعة المصطلحين المتداولين عموما وهما: أسعار التحويلات وأسعار التنازلات الداخلية.

II-3-1-1 أسعار التحويلات (les prix de transfert)

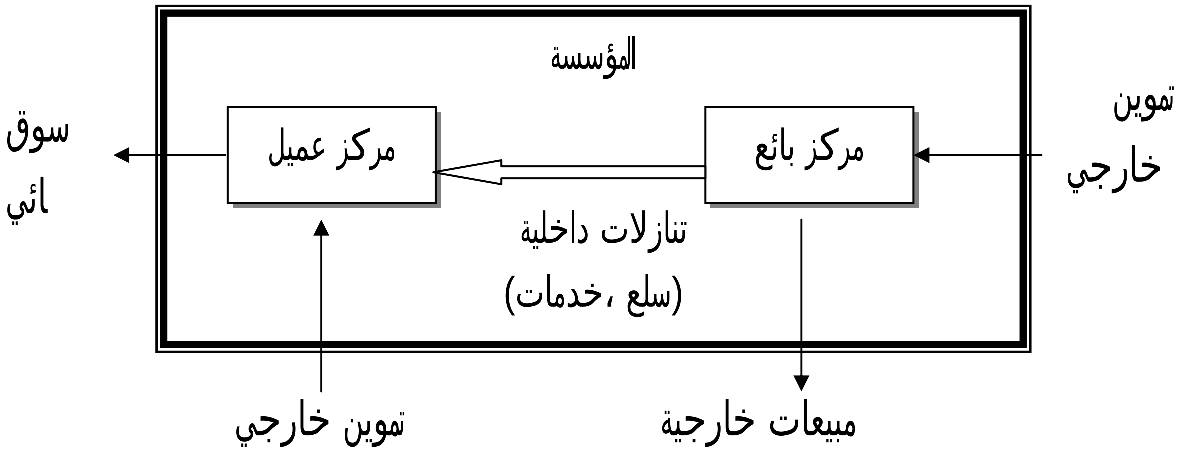
أسعار التحويلات هي الأسعار التي ترفق عادة بالتبادلات في السلع والخدمات، والتي تحدث أو تتم بين مؤسسات تابعة لنفس المؤسسة الأم ، ويتم تطبيق أسعار التحويلات في مجال التبادلات الدولية. و عادة ما يظهر الإشكال المتمثل في إمكانية تحويل نتائج مؤسسات متواجدة بدول أجنبية إلى المؤسسة الأم لتفادي دفع الضرائب في الدول المضيفة ، وهو حال الشركات متعددة الجنسيات. وهناك عدة قوانين تفرض تحديد أسعار لهذه التحويلات التي تتم فيما بين المؤسسات.

II-3-1-2 أسعار التنازلات الداخلية (les prix de cession internes)

تمثّل أسعار التنازلات الداخلية قيمة تبادل السلع أو الخدمات بين مراكز الربح أو الاستثمار لنفس المؤسسة، وهذه الأسعار والتبادلات التي تحدث بين المراكز لا يكون لها أي تأثير على النتيجة الإجمالية للمؤسسة.[1] بينما تؤثر هذه الأسعار على أداء المراكز، حيث أن ما يعتبر تكلفة للمركز العميل هو مداخيل للمركز المورد، كما هو موضح في الشكل الموالي:

[1] P. Boisselier, *Op.Cit*, p438-439.

الشكل رقم (1-9): التبادلات بين مراكز المسؤولية



Source: C. Alazard et S. Sépari, , *Op.Cit*, p293.

II-3-2 أهمية وضع نظام أسعار التنازلات الداخلية

إن وضع أسعار تنازلات داخلية بين المراكز يسمح بـ :

- القياس الدقيق لأداء المراكز المعنية.
- احترام مبدأ الاستقلالية المفوضة لمراكز المسؤولية.
- إحداث تقارب في المصالح بين مراكز المسؤولية والمؤسسة.[1]

غير أن وضع أسعارالتنازلات الداخلية لا يخلو من بعض المخاطر والمتمثلة في:

- إن سعي مسؤول المركز إلى تحسين أدائه يمكن أن يؤدي به إلى اتخاذ قرارات إيجابية لمركزه غير أ ا ذات آثار سلبية على المؤسسة.
- في الغالب تكون الطريقة التي يتم ا تحديد أسعار التنازلات الداخلية بين المراكز لا تعكس بصورة واضحة أداء المراكز وتؤدي أحيانا إلى ظهور صراعات فيما بين المراكز.[2]

لذا فإن هناك تقنيات مختلفة لتحديد أسعار التنازلات الداخلية، وما على المؤسسات إلا اختيار الأنسب منها.

[1] C. Alazard et S. Sépari, *Idem*, p 293.
[2] P. Boisselier.*Op.Cit*.p.440.

3-3-II أساليب تحديد أسعار التنازلات الداخلية

هناك العديد من الأساليب التي تستخدم في تحديد أسعار التنازلات الداخلية ، لذا فإنه سيتم التطرق إلى أهم الأساليب مع تبيان المزايا والعيوب لكل منها.

1-3-3-II تحديد سعر التنازل على أساس التكاليف[1]

يمكن تحديد أسعار التنازلات الداخلية على أساس التكاليف عندما يكون هناك غياب لسوق تنافسي أو عندما لا يكون لهذه المنتجات أسعار في السوق. وعند القيام بتحديد سعر التنازل يجب الأخذ في الحسبان عدة عوامل منها: تكاليف الإنتاج، تحفيز الأفراد في المراكز...، كما يجب أن يسمح هذا السعر للمراكز بتحقيق ربح مقبول، ولهذا يجب أن يغطي سعر التنازل الداخلي التكاليف المتغيرة للمركز والتكاليف الثابتة ويحقق هامش ربح للمركز. ويتم استخدام طريقتين لحساب سعر التنازل الداخلي: فإما عن طريق التكاليف الفعلية ،وإما باستعمال التكاليف المعيارية للمركز.

أولا: على أساس التكاليف الفعلية (coûts réels)

عند استعمال طريقة التكاليف الفعلية في حساب سعر التنازل، فإنه يتم الأخذ في الحسبان التكاليف الفعلية التي تخص المركز المورد، وهنا يأتي الخطر الكبير المتمثل في تحميل التكاليف الفعلية للمركز العميل، مما يظهر أداء هذه الأخير ضعيفا، ونفس الشيء إذا قام المركز المورد بتحسين إنتاجه وتخفيض تكاليفه؛ فإنه لا يستفيد من ذلك نظرا لأن نتائجه الإيجابية سوف تتحول إلى المركز العميل. و ذا يكون أحد المركزين متضررا.[2] ومنه كان من الأفضل استعمال طريقة تحديد الأسعار على أساس التكاليف المعيارية لتفادي مثل هذه الحوادث التي تعرقل تحسين الأداء العام للمؤسسة. وتنقسم طريقة التكاليف المعيارية إلى قسمين منها ما يتم فيه إدراج التكاليف المتغيرة فقط ومنها ما يتم فيه حساب كل التكاليف.

[1]- أنظر في المبحث الثاني من الفصل الثاني لمزيد من التفصيل حول التكاليف

[2] P. Boisselier, *Ibid*,.p441-.442.

ثانيا : على أساس التكاليف الكلية المعيارية (coûts complet standard)

في هذه الطريقة يتم تحديد تكاليف معيارية مناسبة للنشاط الإنتاجي للمركز، حيث يتم تغطية التكاليف المتغيرة والثابتة بصورة موضوعية ، كماتسمح بتحقيق هامش ربح. وفي عملية تقييمية لهذه الطريقة فإن جزءا من التكاليف الثابتة يدخل في حساب التكلفة الكلية للمركز المورد، وهذا ما يطرح الإشكال المتمثل في تحميل التكاليف الثابتة على المنتوجات، فعادة لا يتم تغطية كل التكاليف الثابتة من طرف المركز المورد نتيجة نقص في الإنتاج (الإنتاج الفعلي أقل من الإنتاج المعياري)، فهذا يعني أن هذا المركز لا يتحكم في تكاليف إنتاجه ويعمل بذلك على تحميل تلك التكاليف غير المغطاة على المركز العميل؛ مما يعطي صورة غير دقيقة لأداء المركزين.ولهذا ينصح باستعمال التكلفة الثابتة الوحدوية بدلا من التكاليف الثابتة الكلية.

ثالثا :على أساس التكاليف المتغيرة المعيارية (coûts variables standard)

نظرا للعيوب المتواجدة في الأسلوب السابق فإنه ينصح باستخدام هذا الأسلوب الذي لا يأخذ بعين الاعتبار إلا التكاليف المتغيرة المعيارية و التي يتم تحميلها من طرف المركز المورد إلى المركز العميل ، حيث أن هذا الأخير مطالب بشراء كل منتوجات المركز المورد، وهذه الطريقة في تحديد السعر تسمح للمركز المورد من تحقيق بعض الأرباح عن طريق:

- تخفيض تكاليفه الثابتة، نظرا لكون المركز العميل ملزما بشراء كل منتجاته.
- تخفيض تكاليفه المتغيرة مقارنة بالمعايير المحددة.

ولهذا يمكن القول أن استعمال طريقة التكاليف المتغيرة المعيارية في تحديد أسعار التنازلات الداخلية لها العديد من الإيجابيات منها:

أ- المركز المورد مسؤول عن تسيير تكاليفه الفعلية، فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من التكاليف المعيارية فإن المركز يستفيد من ذلك في تحقيق الأرباح، وفي حالة العكس فإنه يتحمل الخسائر، مما يدفع بالمسؤولين إلى تحسين أداء مراكزهم.

ب-المعرفة المسبقة للمركز العميل بتكاليف مشترياته نظرا لكون التكاليف محددة مسبقا (معيارية).

ج – النظام سهل التطبيق ويتميز بالسرعة نظرا لكون التكاليف الخاصة بأسعار التنازل تحسب مرة كل سنة.

كما أن تحديد أسعارالتنازل على أساس التكاليف المتغيرة المعيارية لا يخلو من بعض العيوب والمتمثلة في:

أ - يتطلب تطبيق هذا الأسلوب ثباتا في المحيط وفي حجم الإنتاج.

ب- يفترض هذا الأسلوب تحديد التكاليف المعيارية المتغيرة للمركز (المورد)، غير أنه في الواقع يستحيل التقدير السليم للتكاليف المتغيرة في بعض الأنشطة.

ج- خطر وضع تكاليف معيارية تفتقد إلى الموضوعية مقارنة بسعر السوق.[1]

2-3-3-II تحديد سعر التنازل على أساس سعر السوق (prix de marché)

يعتبر تحديد سعر التنازل الداخلي على أساس سعر السوق الطريقة الوحيدة التي تسمح بخلق سوق داخل المؤسسة نفسها، فالمراكز الموردة بإمكا ا البيع للسوق الخارجي، كما يمكن للمركز العميل التموين من السوق الخارجي كذلك، بمعنى وجود مراكز ربح مستقلة فعليا. ومن بين شروط تطبيق هذا الأسلوب هي وجود سوق تنافسي خارجي لكي يكون سعر السوق معيارا جيدا لتقييم أداء المراكز، وكذا إمكانية معرفة أسعار السوق. ومن أهم مزايا هذه الطريقة هي:

- الربح المحقق من طرف المراكز يعتبر معيارا لتقييم الأداء.[2]
- وجود سعر السوق يعتبر مرجعا أو معيارا يدفع بالمسؤولين إلى تحسين كفاء م الإنتاجية من أجل التأقلم مع السوق.
- تسمح أسعار السوق بالحكم على أداء المراكز بصورة موضوعية.
- يكون سعر التنازل بين المراكز الداخلية أقل بقليل من سعر السوق الخارجي نظرا لعدم وجود مصاريف تجارية (مصاريف النقل).[3]

ومن بين أهم مخاطر هذه الطريقة:

- إن الحرية الممنوحة لمراكز الربح فيما يخص عملية التموين يمكن أن تؤدي إلى اختفاء مراكز موردة أخرى غير قادرة على المنافسة، مما قد يؤدي إلى حدوث تعارض مع إستراتيجية التكامل الرأسي للمؤسسة.
- يتطلب هذا الأسلوب مفاوضات بين المراكز الموردة والعميلة وكذا عمليات بحث عن سعر السوق،وهذا ما يمثّل تكاليف إضافية تتحملها المؤسسة.

[1] H. Loning *Op.Cit* .p .38-40.
[2] D. Brigitte ,*Contrôle de Gestion* Dunod ,Paris 1999 .p115.
[3] P. Biosseleier , *Op.Cit*,p443.

ولهذا تتدخل إدارة المؤسسة في بعض الحالات من أجل توجيه قرارات هذه المراكز، فتعمل إما على تشجيع التموين من الداخل عن طريق تقديم إعانات خاصة بالمراكز الموردة ، أو أن تعمل الإدارة على تقييد الاستقلالية الممنوحة للمراكز وتلزمها بالتعامل فيما بينها دون اللجوء إلى السوق الخارجي .[1]

II-3-3-3 تحديد سعر التنازل على أساس السعر المزدوج (le double prix de cession)

يعتبر تحديد سعر التنازل على أساس السعر المزدوج أفضل خيار بالنسبة لكلا المركزين، ويمكن تطبيق هذا الأسلوب مع الأخذ بعين الاعتبار أسعار السوق والتكاليف المحتملة للمركز.ففي هذه الطريقة يقوم المركز المورد بحساب سعر التنازل على أساس سعر السوق أو التكلفة الكلية أيهما أكبر، بينما يقوم المركز العميل بحساب سعر التنازل على أساس سعر السوق أو التكلفة الكلية أيهما أقل. والفارق بين السعرين الذي يتم التعامل به بين المركزين تتحمله إدارة المؤسسة لتفادي توجه المركزين إلى السوق الخارجي وتشجيع التعامل بين المراكز داخل المؤسسة. إلا أن طريقة السعر المزدوج قليلة الاستعمال في الواقع العملي، نظرا للتخوفات التالية:

- عدم اهتمام المراكز الموردة بتخفيض تكاليفها نظرا لاستفاد ا من الربح عن طريق الموازنة بين السعرين.
- باستعمال طريقة السعر المزدوج هناك احتمالية أن يفقد المسؤولون عن المراكز الاتصال بالسوق الخارجي والتغيرات التي تطرأ عليه.
- لا يسمح سعر التنازل المحدد على أساس السعر المزدوج لرؤساء المراكز بتطبيق اللامركزية بشكل فعال نظرا لتدخل الإدارة العامة في تحديد الأسعار[2].

II-3-3-4 تحديد أسعار التنازل على أساس المفاوضات (prix de cession négociés)

في بعض الحالات تكون لمراكز المسؤولية حرية التفاوض فيما بينها حول أسعار التنازلات الداخلية، كما أن لها حرية الشراء أو البيع؛ إما من داخل المؤسسة أو من خارجها. وفي هذه المفاوضات يتم الاعتماد على خبرة المتفاوضين ومعرفتهم بأسعار السوق وتكاليف الإنتاج ودون أن يكونوا موضع علاقة بين سعر التنازل وسعر السوق أو تكاليف الإنتاج، ودون أن يلزموا كذلك بوضع علاقة بين سعر التنازل

[1] D. Brigitte,*Op.Cit* ,p116.
[2] P. Biosseleier , *Op.Cit* , p 207-208.

وسعر السوق أو التكاليف. و لذا يتم التفاوض بين رئيسي المركزين حول السعر المناسب لكليهما، وتستعمل هذه الطريقة عموما إذا كانت أسعار السوق في تغير مستمر.

ويمكن القول أن الطريقة الأفضل في تحديد الأسعار هي تلك التي تسمح لمسؤول أي مركز باتخاذ القرارات المناسبة والتي تتماشى مع المصلحة العامة للمؤسسة، كما ينبغي أن تساهم هذه الأسعار الموضوعة في تطبيق إستراتيجية المؤسسة وتحقيق أهدافها، شأ ا شأن كل أنظمة مراقبة التسيير، إضافة إلى تناسبها وتلاؤمها مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وأن تساعد بالخصوص على تقارب المصالح وعلى تحفيز الأفراد والمسؤولين لبذل جهود أكبر نظرا لكون سعر التنازل المطبق يعكس أداء كل المراكز.

وإذا كانت الإدارة العامة تشجع على تطبيق نظام لا مركزي حقيقي، فإن أسعار التنازلات الداخلية تضمن استقلالية واسعة للمراكز من خلال السماح لمسؤولي المراكز باتخاذ القرارات بحرية أكبر.[1]

III- مراحل تصميم نظام مراقبة التسيير

تخضع عملية تصميم ووضع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة إلى العديد من العوامل، لذا يعمل مراقب التسيير على جمع جميع المعطيات والمعلومات التي تتعلق بنشاط المؤسسة و على دراسة المتغيرات الداخلية والخارجية المؤثرة على أداء المؤسسة، وفي العموم فإن عملية تصميم مراقبة التسيير تمر بأربع مراحل أساسية هي:

- الدراسة الشاملة للمحيط الذي تتواجدفيه المؤسسة.
- التشخيص الداخلي للمؤسسة.
- اقتراح نظام لمراقبة التسيير.
- تقييم نظام مراقبة التسيير المقترح.

III-1 الدراسة الشاملة للمحيط الذي تتواجد فيه المؤسسة

تبدأ هذه الدراسة بالتدرج من العام إلى الخاص، ففي البداية يتم دراسة المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة، ثم دراسة القطاع الذي يخص المؤسسة؛ أي طبيعة نشاطا ا. فالهدف من هذه الدراسة هو الإحاطة بكل الظواهر الخارجية التي يمكن أن يكون لها تأثير على المؤسسة.

[1] C. Horngren et autres,*Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire*, 2ème Edition ,Traduction De G. Longlois ,Ed : Pearson Education Paris,2003,p 200.

ويستعين مراقب التسيير في هذه الدراسة بالمعلومات والدراسات المتوفرة إما من طرف مصالح التوثيق الداخلية وإما من طرف المسؤولين التجاريين أو من طرف إدارة المستخدمين، كما يمكنه أن يتحصل على المعلومات من طرف ا لات المتخصصة ومراكز الإحصاء والغرف التجارية، إضافة إلى اعتماده على المسؤولين الرئيسيين في المؤسسة، وبالأخص ذوي الاتصال المباشر بالأسواق والذين لهم علاقة مباشرة مع منتوجات المؤسسة.وبمجرد حصوله على هذه المعلومات يقوم بتحليلها من أجل تحديد أهم العوامل المؤثرة على الأداء المستقبلي للمؤسسة. ومن أهم هذه العوامل توجد:

- **العوامل الاقتصادية والاجتماعية:** ويتعلق الأمر بالمؤشرات الكلاسيكية مثل وضعية الشغل، الاقتصاد بشكل عام (البورصة، التجارة الخارجية). وهذه الدراسة الشاملة تسمح بتحديد إمكانية وجود أخطار دد المؤسسة على المدى القصير، مثل وضعية أسعار الصرف.
- **العوامل التجارية:** وتشمل المعطيات الخاصة بالسوق وتطوره وسلوكيات المستهلكين ورغبا م و تطور المنافسة...، وغالبا ما تكون هذه المعطيات في شكل إحصائيات. وبالنسبة للمؤسسة فإن دراسة هذه العوامل تسمح لها بتحديد نقاط قو ا وضعفها.
- **العوامل المتعلقة بالنشاط:** ومن أمثلتها تطور تقنيات الإنتاج، درجة التأهيل المطلوبة في العمل، وغيرها.
- **العوامل التنظيمية:** وتخص القوانين الواجب احترامها عند عملية الإنتاج لحماية المستهلكين والبيئة، وكذا التشريعات الخاصة ببعض المنتجات.

وفي اية تحليله يجد أن النتائج التي تحصل عليها تسمح له بتحديد أهم المتغيرات الأساسية المؤثرة على المؤسسة، فيعمل على ترتيبها حسب الأولويات. ويعرف المتغير الأساسي (le facteur clé) بأنه واحد من تلك العوامل الواجب التحكم فيها من أجل قيادة المؤسسة بشكل سليم، وتتميز هذه المتغيرات الأساسية بكو ا: تخص نشاطا معينا وتكون محددة وقليلة العدد. ومثال ذلك المتغير الأساسي الذي يخص نشاط بائع الآلات الم لية والمتمثل في خدمات ما بعد البيع، وقد يكون المتغير الأساسي لمؤسسة أخرى هو درجة الاستجابة للعملاء، معدل التجديد...، إذن فالدراسة ترتكز أساسا على معرفة الأسواق وأحجامها و التغيرات التي يمكن أن تطرأ عليها و وضعية المنافسين و نقاط القوة والضعف لدى المنافسين، وسياسات المنافسين وإستراتيجية المؤسسة. كل هذه النتائج تسمح بتحديد وضعية المؤسسة.

ويمكن القول أنه بعد مرحلة الدراسة الشاملة لمحيط المؤسسة يستطيع مراقب التسيير من خلالها أن يحدد أهم المتغيرات الأساسية المؤثرة على المؤسسة، كما تمكنه هذه النتائج من تحديد أهم ا الات الواجب تركيز الجهود حولها.

2-III التشخيص الداخلي للمؤسسة

إن مهمة مراقب التسيير في هذه المرحلة هي الخروج بصورة واضحة ومفصلة لحالة المؤسسة، ومن أجل ذلك فهو يعمل على تحليل الوضع من خلال الإطلاع على ماضي المؤسسة و حاضرها وتوجها ا المستقبلية، والممثلة في رقم أعمال المؤسسة وحصتها السوقية و نسب النمو و النتائج الصافية...، كما أن القيام بعملية المقارنة مع نتائج المنافسين يسمح بتوضيح نقاط القوة والضعف بالمؤسسة، وفي هذا ا ال يجب التذكير بضرورة توفير كل البيانات المحاسبية لمراقب التسيير. إضافة إلى أن إجراء مقابلات مع المسؤولين الرئيسيين في الإدارة العامة يمكن مراقب التسيير من التعرف على أهداف المؤسسة واستراتيجيتها، فعموما تكون هناك أهداف قصيرة الأجل وأخرى متوسطة الأجل، لذا يجب على مراقب التسيير أن يكون على دراية بانشغالات المؤسسة من أجل اختيار الأدوات المناسبة لذلك ، وكذا معرفة أولويات المؤسسة من أجل التركيز عليها دون غيرها.[1]

ويمكن التعرف على وضعية المؤسسة باستعمال عدة معايير كالمردودية و الخطر المالي و مكانتها في السوق...، إلا أن المعيارين الأولين يتسمان بالاستخدام الواسع وسهولة تحديدهما. وهناك خمس حالات يمكن أن تكون عليها المؤسسات وهي:[2]

الحالة أ: مؤسسات تحقق مردودية كبيرة وتواجه خطرا ماليا ضعيفا.

الحالة ب: مؤسسات تحقق مردودية كبيرة وتواجه خطرا ماليا كبيرا مثل المؤسسات التي تتواجد في حالة نمو يجعلها بحاجة إلى تمويل.

الحالة ج: مؤسسات لا تواجه خطرا ماليا ولكنها لا تحقق مردودية معتبرة مثل المؤسسات التي فقدت عملاءها.

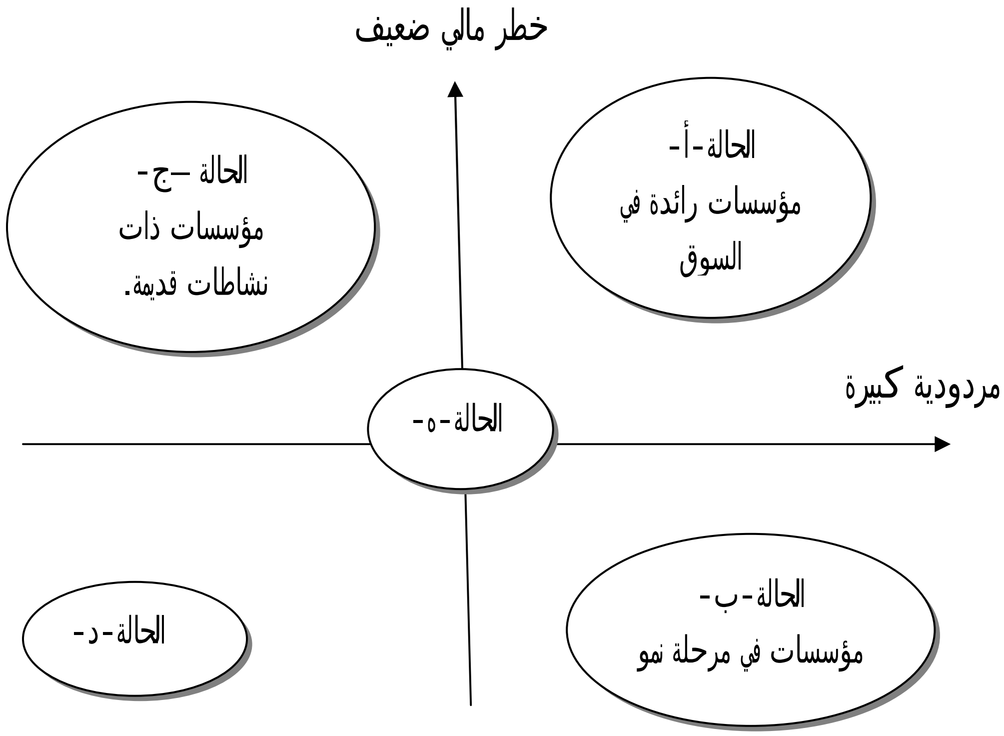
الحالة د: مؤسسات تواجه خطرا ماليا ولكنها لا تحقق مردودية، وهي أسوأ حالة تتعرض لها المؤسسات.

---

1 I. D. Kerviler,*Op.Cit*,p.130.133.
2 J-L.Ardoin.et autres,*Le Contrôle de Gestion* ,2ème Edition ,Ed Publi-Union,.Paris,1986,p276-278.

الحالة ه: مؤسسات تحقق مردودية ضعيفة ولا تواجه مشاكل مالية كبيرة.
والشكل الموالي يوضح الوضعيات المختلفة التي تكون عليها المؤسسات:

الشكل رقم (1-10) : الوضعيات المختلفة للمؤسسات



كما يعمل مراقب التسيير على دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومعرفة أهداف مراكز المسؤولية في المؤسسة وما مدى اهتمام هذه المراكز بالتحكم في المتغيرات الأساسية، حيث يجب تطبيق مبدأ الشمولية في وضع مراكز المسؤولية بالمؤسسة أي تغطية كل النشاطات ا.وبعد تعرف مراقب التسيير على وضعية المؤسسة الداخلية، يعمل على اقتراح نظام مراقبة التسيير الذي يناسب المؤسسة، كما يعمل على اختيار الأدوات الرقابية اللازمة لذلك.

III-3 اقتراح نظام لمراقبة التسيير

إن نظام مراقبة التسيير المقترح يستند في عمله إلى نظام معالجة المعلومات المتواجد بالمؤسسة، والذي يتكون من المحاسبة العامة وأنظمة المحاسبة التحليلية إضافة إلى الإحصائيات، ويجب أن يكون النظام المحاسبي متماشيا وملائما للاحتياجات الجديدة الناتجة عن الأهداف المحددة، وخلال عملية

تدفق المعلومات وانتشارها في المؤسسة يعمل مراقب التسيير على فحص هذا النظام المعلوماتي وتقييمه،كما يعمل مراقب التسيير على التأكد من توفير المعلومات في الوقت المناسب.ويمكن تقييم نظام المعلومات من خلال ملاحظات الإدارة العامة ومختلف المسؤولين العمليين حول صحة المعلومات ومدى توفرها وكذا نفعيتها.[1]

وفي هذه المرحلة يعمل مراقب التسيير على اختيار الأدوات المناسبة لمعالجة الوضعيات المختلفة التي تعيشها المؤسسة، فهناك مؤسسات تحتاج إلى نظام محاسبة تحليلية متقدم من أجل متابعة مردودية منتوجا ا وتخفيض التكاليف، ومنها ما تحتاج إلى وضع نظام لوحات قيادة لتتمكن من متابعة عمليا ا بشكل دائم.[2]

III-4 تقييم نظام مراقبة التسيير المقترح

في هذه المرحلة تكون معرفة كل متطلبات واحتياجات المؤسسة قد تّمت، وهنا يقوم مراقب التسيير نفسه بمراقبة وفحص النظام الرقابي الموضوع، ومعرفة إن كان يلبي احتياجات المؤسسة أم لا، لأن وجود الأدوات والإجراءات العملية لا يدل على السير الحسن للنظام بل يجب أن يتسم هذا النظام الموضوع بالفعالية والنفعية. ففي هذه المرحلة الأخيرة يتم تقييم نظام مراقبة التسيير وعمله، من خلال ثلاثة معايير هي:

- مدى ملاءمة النظام لاحتياجات المؤسسة.
- طريقة عمل النظام.
- تكلفة وضع النظام.

III-4-1 مدى تكّيف النظام مع احتياجات المؤسسة

والمقصود بتكيف النظام مع احتياجات المؤسسة هو مدى قدرة أدوات مراقبة التسيير على تلبية مستلزمات المسؤولين وتطلعا م التي تم توضيحها عند القيام بالدراسة الأولية، وهل أن هذه الأدوات

[1] I. D. Kerviler, *Op.Cit*,p.133.

[2] - أنظر الفصل الثاني الخاص بأدوات مراقبة التسيير.

كانت موجهة لمتابعة المتغيرات الأساسية في كل مركز مسؤولية ؟ ويمكن الحكم على أداء هذه الأدوات من خلال عدة معايير نوعية وهي:

- سهولة استعمالها.
- صحة المعلومات التي توفرها.
- تسهيل التحاور الداخلي (بيانات ومعلومات واضحة للجميع).
- توفير معلومات ذات فائدة ونفع.

فمثلا إذا كانت مؤسسة تمر بوضعية مالية مزرية ناتجة عن مشاكل في الخزينة، فهل الأدوات المتواجدة تسمح بعملية متابعة ورقابة للخزينة؟ أيضا؛ إذا كان واحد من المتغيرات الأساسية الواجب التحكم فيها يمثل ارتفاعا في كمية الرواتب، فهل أن الوثائق الداخلية تسمح بمعرفة مدخلات ومخرجات (المستحقات) المستخدمين بدقة ؟ وهل تسمح بتقديم أرقام واضحة في أية لحظة؟

III-4-2 طريقة عمل نظام مراقبة التسيير

يمكن معرفة مدى سلامة نظام مراقبة التسيير المتواجد بالمؤسسة من خلال التأكد من أن مختلف العمليات تتم وفق ما خطط لها، و أن الإجراءات والمواعيد تحترم من طرف الأفراد في المؤسسة. وفي هذا ا ال يقوم مراقب التسيير بالتحقق من أن ما يحدث في المؤسسة يتناسب مع أهداف المؤسسة، وقيام مراقب التسيير بعملية تحليل طريقة عمل النظام ترتكز على ثلاثة عناصر وهي:

- **المحتوى**: بمعنى أنه يجب أن تحدد الإجراءات بدقة طرق التقييم وكذا المعلومات الواجب الحصول عليها، حيث يلاحظ في الواقع العملي أنه يتم إرفاق الوثائق بملاحظة بسيطة من أجل التذكير بطريقة العمل.
- **المواعيد**: إن وضع رزنامة نشاطات يسمح بالتأكد من أن مختلف مراحل النشاط تتم بصورة سليمة، وأي تأخير في تنفيذ المهام يدل على حدوث مشكل ما. كما أنه من الضروري وجود رزنامة نشاطات خاصة بكل مركز مسؤولية تتناسب مع الوسائل والإمكانيات المتاحة له.
- **مدى مشاركة المسؤولين العمليين في وضع النظام**: إن الحكم على طريقة عمل النظام يشمل تقييم المشاركة الفعلية للمسؤولين العمليين في وضع هذا النظام ومدى تجاو م معه.

وحتى يضمن أي نظام تناسقه يجب أن يسمح بمشاركة أكبر عدد من الأطراف وأن يلقى قبولا لدى العمال، ولا سيما إن لوحظ في الواقع العملي أن الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير لا تلقى تجاوبا وترحيبا من طرف الأفراد بالمؤسسة.

III-4-3 تكلفة النظام

يجب التأكد من أن التكلفة الكلية لتطبيق النظام تناسب إمكانيات المؤسسة، لأن عملية تقييم النظام يجب أن تشمل تكاليف تشغيله، فمختلف العمليات المحاسبية ومعالجة البيانات والتنسيق فيما بين المراكز كلها تتطلب إمكانيات، ولذا يجب قبل وضع نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة التأكد من توفر المؤسسة على الموارد اللازمة لذلك.

وكخلاصة لما تم ذكره يمكن القول بأن عملية التشخيص التقني لنظام مراقبة التسيير تهدف إلى:

- التأكد من أن المؤسسة تتوفر على الوسائل والإمكانيات اللازمة والتي تتناسب مع وضعيتها الاقتصادية وخصوصيتها.
- التأكد من أن الأدوات الرقابية تعمل ضمن الإجراءات المحددة.
- التأكد من أن تكاليف تطبيق النظام متناسبة مع الإمكانيات المالية للمؤسسة.
- التأكد من قبول الأفراد في المؤسسة وتجاوبهم مع النظام المطبق.[1] ويجب التذكير أن مراقبة التسيير ذات طبيعة اقتصادية، لذا يجب أن تظهر القيمة المضافة للنظام وأن تساهم في تحقيق النجاح للمؤسسة، و عليه فإن استخدام أدوات رقابية فعالة يعد أمرا ضروريا.

III-5 شروط فعّالية نظام مراقبة التسيير

استخلاصا لما تم ذكره في عملية تصميم نظام مراقبة التسيير يمكن القول بأن أهم خصائص النظام الرقابي الفعال هي:

[1] I. D. Kerviler ,*Ibid*,p.137-139.

III-5-1 حسن توقيت المعلومات المقدمة وصحتها

يعتبر تقديم معلومات خاطئة مضللا لعملية اتخاذ القرارات وكثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع،كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائد ا جزئيا أو كليا، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة ودونما حاجة للتفسير وكي لا تضيع وقت المسير.

III-5-2 سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق

إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا النظام الرقابي المطبق وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها، فإنه يسيئ تفسيرها؛ مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.[1]

III-5-3 القدرة على التحفيز

النظام الفعال هو ذلك الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين والموظفين، ويدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة. لذا يتم الاستعانة بنظام المكافآت والحوافز المادية وغير المادية من أجل دفع الأفراد لتحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة.

III-5-4 توافق النظام المطبق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة

من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز فالمعلومة التي يوجهها مراقب التسيير للمسؤول عن قسم البحث والتطوير في مجمع صيدلاني مثلا يجب أن تتضمن كل برامج البحث والتحديث اللازمة للمشاريع المتعلقة بالأدوية، و معلومات حول عدد الباحثين اللازمين للعملية وتواريخ الانتهاء من المشاريع ومقارنة النتائج الفعلية مع الميزانيات. وفي حالة مجمع غذائي لإنتاج وبيع الحلويات مثلا، فإن نظام مراقبة التسيير في هذه الحالة يساعد المسؤول من خلال التركيز على المتغيرات الأساسية للنشاط والتي تتمثل في: رضى العملاء، حصة السوق، تكاليف الإنتاج، مردودية خطوط الإنتاج... ، من أجل مساعدته على التخطيط الجيد والتحكم في النشاط.

III-5-5 التركيز على إستراتيجية وأهداف المؤسسة

كي يقوم نظام مراقبة التسيير فعالا، يجب أن يكون موجها نحو إستراتيجية وأهداف المؤسسة. ومن بين الأمثلة حول الإستراتيجيات المتبعة من طرف المؤسسات هناك : مضاعفة الأرباح الصافية خلال أربع سنوات، الحصول على نسبة 50% من السوق خلال سنتين أو تعظيم الأرباح خلال

---

[1] محمد رفيق الطيب،المرجع السابق،ص 116.

المدى القصير...، فإذا اختارت مثلا إدارة المؤسسة تطبيق إستراتيجية تعظيم الأرباح على المدى القصير، فعلى نظام مراقبة التسيير أن يساعد إدارة المؤسسة على تطبيق هذه الإستراتيجية من خلال تقديم المعلومات الضرورية للمدراء من أجل توجيه قرارا م على المدى القصير، إضافة إلى تزويد المسؤولين بمعلومات حول الهامش على التكلفة المتغيرة الخاص بكل منتوج وعليه يجب أن يتماشي عمل نظام مراقبة التسيير مع أهداف المؤسسة.[1]

[1] C. Horngren et autres ,.*Op.Cit*,p 195.196

إن الغرض الأساسي من عملية مراقبة التسيير هو المتابعة الدقيقة لإنجازات المؤسسة ومحاولة التنسيق بين مختلف أنشطة الأفراد في المؤسسة من أجل التطبيق الجيد للإستراتيجية. لذا يتم اعتماد تفويض السلطات وتقسيم المؤسسة في شكل مراكز مسؤولية تسمح بتسهيل عملية التحكم وتحديد المهام بشكل جيد، كما يتم وضع نظام أسعار التنازلات الداخلية دف تقييم أداء المراكز واحترام مبدأ الاستقلالية المفوضة.

وفيما يخص عملية تصميم نظام مراقبة التسيير فإ ا تمر بعدة مراحل أهمها هي الدراسة الشاملة للمحيط وتشخيص المؤسسة واقتراح خطة عمل من طرف مراقب التسيير، إضافة إلى أن عملية التصميم ترتكز على اختيار الأدوات الرقابية الفعالة من أجل تنفيذ المهام. هذه الأدوات سيتم التطرق إليها بالتفصيل في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

أدوات مراقبة التسيير وحدود استعمالاتها

بعد ما تم التعرف على مختلف الأسس التي تقوم عليها مراقبة التسيير وكيفية تصميم نظام رقابي فعّال، كان لا بد من التطرق إلى أهم الأدوات التي يستخدمها مراقب التسيير من أجل التحكم بشكل جيد في أداء المؤسسة ، ومن بين هذه الأدوات توجد المحاسبة بنوعيها العامة والتحليلية ، إضافة إلى نظام تسيير الميزانية ولوحات القيادة، و في هذا الفصل ستتم دراسة الأدوات الثلاث الأولى مع تبيان مدى مساهمتها في عملية مراقبة التسيير، و ترك الأداة الرابعة والمتمثلة في لوحات القيادة للفصل الثالث وذلك للتفصيل فيها بشكل أوسع .

I - المحاسبة العامة La Comptabilité Générale

I-1 ماهية المحاسبة العامة

I-1-1 تعريف

تعرّف المحاسبة العامة أو المحاسبة المالية على أ ا نظام معلومات يعمل على تسجيل العمليات التي تحدث بين المؤسسة ومحيطها، من أجل تحديد وضعيتها وأدائها بشكل عام. كما تعمل على تزويد المساهمين والمتعاملين الخارجيين مع المؤسسة بالمعلومات الضرورية .[1]

I-1-2 دور المحاسبة العامة

للمحاسبة العامة دور كبير في المؤسسة يتمثل في :

أ- تعمل المحاسبة العامة على تسجيل وشرح مختلف الأحداث ذات الطابع المالي بغرض التحضير الدوري لوضعيات المؤسسة كالموازنة الختامية"Bilan"، جدول حسابات النتائج ... ، كما أن هذه الوثائق المحاسبية يتم تحضيرها بشكل موحّد في جميع المؤسسات من أجل تسهيل عملية المقارنة.

ب- معلومات المحاسبة العامة موجهة خصوصا نحو الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة، حيث يتم تحويل ونقل المعلومات للمهتمين بشؤون المؤسسة، مثل الدائنين وحملة الأسهم و المستثمرين، لأن هؤلاء الأطراف لهم قدرة محدودة للوصول إلى المعلومات الخاصة بالمؤسسة، كما أن لهم معرفة محدودة كذلك بتقنيات المحاسبة.[2]

ج- يظهر الهدف من استعمال المحاسبة العامة في الجانب الضريبي، فتقنيا ا تسمح بحساب الأرباح والمداخيل الخاضعة للضريبة، وفق شروط واضحة ومطابقة لقوانين المصالح الجبائية.

د- المحاسبة العامة عامل أساسي في نظام المعلومات، حيث تسمح بالمتابعة وبالمراقبة على نشاط ووضعية المؤسسة، وفي حالة حدوث أي انحراف تقوم باتخاذ الإجراءات الصحيحة.

---

[1] P. Boisselier , *Op.Cit* , p 516.

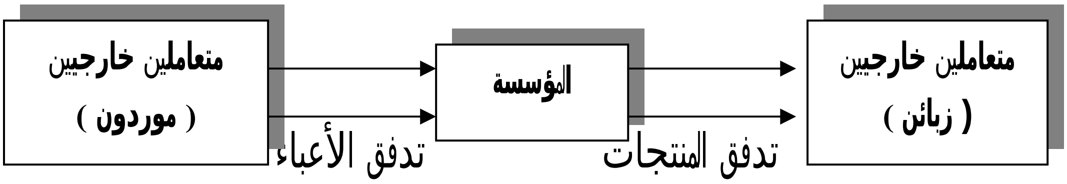
[2] L-P.Lauzon et autres , *Contrôle de Gestion* , Ed. Gaétan Morin Québec, Canada , 1980 , p 1-2.

ه- نتائج المحاسبة العامة تظهر المؤسسة كوحدة واحدة ،حيث لا يتم التركيز فيها على تفاصيل العمل الداخلي، ولكن تعمل على دراسة العلاقات بين المؤسسة ومحيطها، ولهذا فهي غير مكلفة بالسير الداخلي للتدفقات والمخزون بل القيام بعملية التسجيل المحاسبي فقط.[1]

و- تزود كلا من المحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية مراقبة الميزانية بالبيانات اللازمة،كما أ ا تمثل قاعدة أيّ تحليل مالي.[2]

والشكل التالي يوضح مجال عمل المحاسبة العامة:

الشكل رقم (2-1) : مجال عمل المحاسبة العامة



Source: E. Cohen , *Op.Cit* , p70.

I-2 التعديلات الضرورية على المحاسبة العامة لتصبح أداة مراقبة

من أجل أن تكون المحاسبة العامة أداة لمراقبة التسيير يجب إجراء بعض التعديلات عليها والمتمثلة في :

I-2-1 توفير القوائم المالية على فترات متقاربة

إن انتظار سنة أو أكثر بقليل من أجل معرفة النتائج يعتبر معرقلا لعملية التحكم في نشاط المؤسسة، وكذا في اتخاذ القرارات المناسبة نظرا لطول الفترة. لذا فإن توفير حسابات النتائج وحسابات الميزانية على فترات قصيرة (شهريا ، فصليا) يعتبر ضروريا جدا. فحسب دراسة قام ا M.Gervais سنة 1986 حول 62 شركة تقع غرب فرنسا، وجد أن جدول حسابات النتائج " Comptes de résultat"هو الأداة الأكثر استعمالا في عملية المراقبة، كما أنه يتم استعماله و تحضيره شهريا.

كما أن دراسة أخرى تمّت سنة 1998 من طرف الباحث H.Jordan على 230 مؤسسة، أظهرت أن 80% منها تعمل على توفير حساب النتائج شهريا، وتستعمله في عملية مراقبة التسيير بكثرة نظرا لقدرته على إظهار بيانات ومعلومات خاصة بكل التغيرات التي تحصل في التكاليف والمنتجات.[1]

[1] E. Cohen , *Ibid* , p 69.70.

[2] محمد بوتين،المحاسبة العامة للمؤسسة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،1999،ص2.

الجدول رقم (2-1) فترات تحضير القوائم المالية للمحاسبة العامة بغرض الرقابة

	% نسبة الشركات المصرحة لاستعمالا ا للقوائم المالية لمراقبة التسيير	% الشركات التي تحضر القوائم المالية حسب الفترة الزمنية			
		أقل من شهر	شهريا	أكثر من شهر وأقل من 6 أشهر	فصلية أو سنوية
- حساب النتائج	88.7	4.9	53.2	16.1	14.5
- حساب الميزانية	66.1		17.7	16.1	32.3
- جدول التمويل	45.2		12.9	12.9	24.2

Source :M.Gervais, *Ibid*, *p 32*.

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن معظم الشركات تستخدم حساب النتائج في عملية مراقبة التسيير.

I-2-2 توزيع الأعباء ذات فترات التسديد الطويلة

تتمثل هذه الأعباء عموما في (علاوات التأمين ، الضرائب ، فاتورة المياه ، الغاز، الكهرباء ...)، هذه الأعباء يمكن أن تستهلك خلال فترة النشاط، دون أن تتم فوتر ا لحظة استهلاكها بل تعتبر مصاريف سنوية. ومن أجل تفادي حدوث تغيرات في النتائج و إمكانية تحميل هذه الأعباء على مراحل ونشاطات لا تخصّها، أو ظهور نتائج مضللة لا تعكس الواقع، فإنه من الأفضل توزيع مجموع هذه الأعباء على الفترات التي يتم فيها الاستهلاك الفعلي لها والتي كانت نتاجا لتلك النشاطات.

I-2-3 إرفاق القوائم المالية بمعايير

يمكن إرفاق القوائم المالية بمعايير سواء تقديرية أو فعلية خاصة بسنوات سابقة. ففي حالة غياب نظام تسيير الميزانية، فإنه يمكن دائما الانطلاق من فرضيات شاملة حول تطور رقم الأعمال والتكاليف، أين يتم إنشاء حساب نتائج تقديري لكل فترة، وتتم فيه مراعاة قواعد التسديد من طرف الزبائن والدفع للموردين و سياسات الاستثمار والاقتراض، بغرض تشكيل حساب ميزانية تقديري وجدول تمويل

[1] M.Gervais,*Op.Cit* , p 26 et suivantes.

تقديري كذلك. وفي اية كل فترة تتم مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية مما يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية ، كما يمكن استعمال نفس الطريقة ولكن بالاعتماد على معايير فعلية تخص السنة أو الفترة الماضية. وهذه الطريقة تتّبع عموما عندما تكون المؤسسات في مرحلة نمو بطيء أو في حالة المؤسسات الصغيرة.

I-2-4 إزالة آثار التضخم على النتائج

إن معطيات المحاسبة العامة مسجلة على أساس تكاليف تاريخية، وفي حالة حدوث تضخم فإن المعطيات المقدمة تصبح فاقدة للكثير من الصحة والمصداقية، حيث أن الأصول الثابتة والمخزونات لا تصبح قادرة على تمثيل قيمتها الحقيقية،وكذلك بالنسبة للاهتلاكات واستهلاك المواد فإنه يتم حسا ا انطلاقا من أسعار سابقة مما يؤثر على النتائج.

ولهذا فإنه في حالة حدوث تضخم مرتفع فإن استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير يتطلب :

- التنبه لأهم العوامل التي تسببت في الارتفاع العام في الأسعار.
- القيام بعملية إعادة تقييم للأصول كلما تطلب الأمر ذلك.[1]

I-3 تقنيات المحاسبة العامة المستخدمة في مراقبة التسيير

I-3-1 الأرصدة الوسيطية للتسيير Les soldes intermédiaires de gestion

ويتعلق الأمر بإظهار حساب النتائج على شكل تسلسل من الهوامش تشكل في مجموعها النتيجة الصافية.وهذا النظام المتطور يقترح التحليل الاقتصادي للنتيجة وإظهار مختلف الأرصدة على الشكل التالي :[2]

أ- الهامش التجاري La marge commerciale

ويخص النشاط التجاري الفعلي للمؤسسة ويحسب كما يلي :

[1] M.Gervais ,*Ibid* ,p27-29.

[2] T. Cuyaubère et J. Muller, *Comptabilité de Gestion et Eléments D'analyse Financière* , Groupe Revue Fiduciaire, Paris 2000 . p 205.206.

مبيعات بضاعة
(-) تكلفة شراء البضاعة
(+/-) التغيير في مخزون البضائع
= **الهامش التجاري**

ب - إنتاج الدورة La production de l'exercice

إنتاج مباع
+ إنتاج مخزون
+ إنتاج المؤسسة بالاستخدام الذاتي
= **إنتاج الدورة**

ج - القيمة المضافة La valeur ajoutée

تعّبر القيمة المضافة عن ما حققته المؤسسة أثناء قيامها بنشاطها العادي، ويتم حسا ا كما يلي :

الهامش التجاري
+ إنتاج الدورة
- استهلاكات الدورة (مواد اولية وخدمات خارجية)
= **القيمة المضافة**

د - الفائض الخام للاستغلال L'exedent brut d'exploitation

القيمة المضافة
+ إعانات الاستغلال
- ضرائب ورسوم
- مصاريف المستخدمين
= **الفائض الخام للاستغلال**

يمثّل هذا الفائض التدفق الخاص بدورة الاستغلال قبل الخضوع إلى الضرائب على الأرباح والأعباء المالية. فهو يقيس كمية الأموال التي تحصلت عليها المؤسسة من أجل:

- تجديد استثمارا ا.
- تسديد أعباء الديون.
- توزيع الأرباح.

كما يسهّل عملية المقارنة خلال الزمن، لأنه لا يدخل في حسابه طريقة التمويل (ذاتيا أو خارجيا).[1]

ه- نتيجة الاستغلال Le résultat d'exploitation

تقيس نتيجة الاستغلال الأداء الاقتصادي للمؤسسة، بصرف النظر عن سياستها المالية المتبعة والحوادث الاستثنائية .وتحسب كما يلي :

الفائض الخام للاستغلال
+ مسترجعات الاهتلاكات ومؤونات الاستغلال
+ تحويل تكاليف الاستغلال
+ نواتج متنوعة تخص دورة الاستغلال
- مخصصات الاستهلاك ومؤونات الاستغلال
- مصاريف متنوعة تخص دورة الاستغلال
= **نتيجة الاستغلال**

و- النتيجة قبل دفع الضرائب Le résultat courant avant impôts

يبين هذا الحساب النتيجة المحققة عن طريق النشاط العادي للمؤسسة بعد تسديد المصاريف المالية، ويحسب كما يلي :

1 M Gervais , *Op.Cit* , p 34.

نتيجة الاستغلال
+ نواتج مالية
+ مسترجعات المؤونات المالية
+ تحويل الأعباء المالية
- مصاريف مالية
- مخصصات المؤونات المالية
= نتيجة الاستغلال قبل دفع الضرائب

ز- النتيجة خارج الاستغلال Le résultat exceptionnel

تسمح النتيجة خارج الاستغلال بقياس تأثير العمليات الاستثنائية على النتيجة النهائية.ويتم حسا ا كما يلي :

نواتج استثنائية
+ مسترجعات المؤونات الاستثنائية
+ تحويل الأعباء الاستثنائية
- أعباء استثنائية
- مخصصات المؤونات الاستثنائية
= النتيجة خارج الاستغلال

ح-النتيجة الصافية Le résultat net

وتعتبر المقياس الحقيقي لمردودية المؤسسة وتحسب كما يلي :

النتيجة قبل دفع الضرائب
(+/-) النتيجة خارج الاستغلال
- مساهمة الأجراء في تحقيق الأرباح
- ضرائب على الأرباح
= النتيجة الصافية

I-3-2 حسابات الفائض Méthodes des comptes de surplus[1]

تعتمد هذه الطريقة على الفصل بين الأسعار و الأحجام لكل قسم من حساب النتائج، وتسمح كذلك بتحديد التغير في أداء المؤسسة من سنة لأخرى وبتوضيح الأطراف أو الأقسام التي كان لها التأثير على أداء المؤسسة. سواء بالزيادة أو بالنقصان. و الأطراف الفاعلة هي : المساهمون، الأجراء، الموردون، الزبائن، بالإضافة إلى الدولة .

وفيما يلي عرض للمعادلات التي تعتمد عليها هذه الطريقة، و بعد ذلك يتم إبراز أهميتها في مجال مراقبة التسيير :

- لتكن مؤسسة ما تنتج وتبيع عددا من المنتوجات يرمز لها بـ i حيث: (i=1,2,…,m)
- المؤسسة تستعمل عددا من عوامل الإنتاج يرمز لها بـ j حيث (j=1,2,…,n).

المنتوج يرمز له بـ Pi من أجل السنة 0 Pi+ ΔPi من أجل السنة 1

عامل الإنتاج يرمز له بـ Fj من أجل السنة 0 Fj+ ΔFj من أجل السنة 1

بينما الأسعار الوحدوية للمنتجات فيرمز لها بـ ρi وبالنسبة لعوامل الإنتاج فيرمزلهابـ fj.

ρi من أجل السنة 0 ρi +Δ ρi من أجل السنة 1

fj من أجل السنة 0 fj +Δ fj من أجل السنة 1

ولتكن R النتيجة قبل الضريبة للسنة 0 ، و R+ Δ R بالنسبة للسنة 1.

- حساب السنة 0 يكتب :

$$\sum_i P_i \rho_i = \sum_j F_j f_j + R \text{ ......(1)}$$

- وحساب السنة 1 يكتب :

$$\sum_i (P_i + \Delta P_i) (\rho_i + \Delta \rho_i) = \sum_j (F_j + \Delta F_j) (f_j + \Delta f_j) + R+\Delta R \text{.....(2)}$$

$$\Updownarrow$$

$$\sum_i \rho_i (P_i + \Delta P_i) - \sum_j f_j (F_j + \Delta F_j) = -\sum \Delta \rho_i (P_i+\Delta P_i) + \sum \Delta f_j (F_j + \Delta F_j) + R+\Delta R \text{...(3)}$$

بطرح (1) من (3) يتحصل على علاقة تسمح بالانتقال من السنة 0 إلى السنة 1 .

[1] M. Gervais,*Op.Cit* , p 36-40.

$$\underbrace{\sum_i \rho i \, \Delta \, Pi - \sum_j \, fj \, \Delta \, Fj}_{\text{فائض الإنتاجية المحقق}} = \underbrace{\sum_i -\Delta\rho i(Pi+\Delta Pi) + \sum_j \Delta fj \, (Fj+\Delta Fj) + \Delta R}_{\text{فائض الإنتاجية الموزع}}$$

فالطرف الأيسر في المعادلة يعبّر عن الفائض في الإنتاجية، أي الفرق بين قيمة المبيعات وقيمة العوامل المتدخلة في عملية الإنتاج، والطرف الأيمن من المعادلة يعبّر عن كيفية توزيع هذا الفائض في الإنتاجية بين مختلف الأطراف المؤثرة حيث :

- ΔR: تمثل الفائض الذي حققه المساهمون، المؤسسة .
- $\sum_i -\Delta\rho i(Pi+\Delta Pi)$: تمثل نسبة الفائض الذي تسبب فيه الزبائن (التغير في السعر x مبيعات السنة1) .
- $\sum_j \Delta fj(Fj+\Delta Fj)$: أي (التغير في سعر عوامل الإنتاج x كمية العوامل للسنة 1)، ويمثل نسبة الفائض المحقق من طرف الموردين ، الأجراء ، البنوك و الدولة .

ولهذا فإن المعادلة تمثل تعبيرا حقيقيا وتفسيرا للأسباب التي أنتجت هذا الفائض.

وفيما يلي التحليل المعمّق للمعادلة:

1) يرتبط الفائض في الإنتاجية المحقق بالزيادة الحاصلة في النتيجة إذا كانت الأسعار ثابتة،أي:

$$\Delta R \longrightarrow \sum \rho i \, \Delta Pi - \sum fj \, \Delta Fj$$

فالأسعار ثابتة (fj و ρi) أي أن $\Delta\rho i=0$ و $\Delta fj=0$.

ففي حالة ΔPi موجب،فهذا يعني زيادة في حجم المبيعات.

وإذا كان ΔFj سالب، أي أن قيمة عوامل الإنتاج انخفضت؛ بمعنى زيادة في الإنتاجية .

2) أما إذا تغيرت الأسعار مع ثبات الأحجام (الكميات المباعة أو المستهلكة)؛ فإن أيّ ارتفاع أو انخفاض في الإنتاجية يتم تحميله على :

أ- الموردين والأجراء (تكاليف) أي : $\sum_j \Delta fj(Fj+\Delta Fj)$.الأحجام ثابتة وتخص السنة(1): $(Fj+\Delta Fj)$، ولذا فإن زيادة أسعار عوامل الإنتاج fj تقلل من الإنتاجية المحققة .

ب- الزبائن (مبيعات) أي : $\sum_i -\Delta\rho i(Pi+\Delta Pi)$. أحجام المبيعات ثابتة وتخص السنة (1): $(\Delta Pi + Pi)$ ،ولذا فإن أي زيادة في أسعار المنتجات يزيد من الإنتاجية المحققة في المؤسسة.[1]

I-3-2-1 مزايا استخدام طريقة الفوائض في مراقبة التسيير

تسمح هذه الطريقة بـ :

أولا : الفهم الجيد لغايات المؤسسة

إن عرض المشاكل ـذا الشكل يسمح بتحديد أهم المتغيرات التي تؤثر على أداء المؤسسة ، و ـذه الطريقة من التسيير يكون من الممكن وضع أهداف كتعظيم الأرباح. فبالنسبة لفرع يتزود بالمواد الأولية من المؤسسة الأم، فإن الهدف يكون تعظيم الفائض الخاص بالمؤسسة الأم (التفاوض مع المؤسسة الأم حول أسعار منخفضة).

ثانيا : المتابعة الجيدة لمحيط المؤسسة

إن حسابات الفائض تسهّل عملية معرفة أهم القيود المؤثرة على المؤسسة وعلى النتائج المحصلة ، مما يسمح بتزويد المؤسسة بمؤشرات واضحة حول الإستراتيجية الواجب اتباعها، فمثلا إذا كانت هناك تكاليف مرتفعة لعوامل الإنتاج لنوع من المواد، فيمكن للمؤسسة في هذه الحالة اتباع إستراتيجية التكامل الأفقي (تشكيل وحدات تابعة لها تختص في إنتاج هذه المواد وبأسعار مناسبة) .كما أن معرفة العلاقة بين سعر البيع وسعر الشراء (المواد الأولية) ضروري لأنه في حالات عديدة تكون أسعار البيع ثابتة، بينما أسعار العوامل الداخلة في الإنتاج في ارتفاع.

I-3-2-2 عيوب طريقة الفوائض

إن أهمية الأداة لا تعني أ ا خالية من العيوب، فتطبيق هذه الطريقة يطرح العديد من المشاكل منها:

أولا : مشكل تقييم المنتجات الجديدة و التغيرات في الجودة .

ثانيا : في مؤسسة تقوم بإنتاج العديد من المنتجات يكون من الصعب تطبيق هذه الطريقة، لأ ا تتطلب القيام بعملية إعادة تجميع المنتجات و حساب الأسعار لكل مجموعة على حدى، لهذا تنتشر طريقة الفوائض

---

[1] لمزيد من التفصيل والإيضاح أنظر المثال الموجود بالمرجع نفسه ص 38-39.

بكثرة في المؤسسات المتخصصة و التي تستخدم حلقه (تصنيع ← بيع) على أساس اليد العاملة المباشرة، أو أن تتوفر على مصلحة دراسات اقتصادية قادرة على تحقيق التقييم الملائم للأقسام.

I-4 حدود استعمالات المحاسبة العامة في مراقبة التسيير

بالرغم من أهمية المحاسبة العامة و كذا التعديلات التي طرأت عليها للمساعدة في عملية الرقابة، إلا أ ا تبقى أداة رقابية شاملة، تعتريها عدة نقائص في مجال مراقبة التسيير، أهمها:

- المدة المستغرقة لمعالجة المعلومات تتعدى الشهر فهي بذلك تمنع القيام بعمليات تصحيحية سريعة.
- عرض الوثائق فيها لا يسمح بتحديد المسؤوليات وأداءات كل مسؤول على حدى.
- تبقى المعلومة المعالجة مالية ومرتبطة بالتدفقات الخارجية.[1]

فالمحاسبة العامة توفر عددا هائلا من المعلومات حول النتائج ،كما تظهر المؤسسة على أ ا وحدة متكاملة ولا تم بالنشاطات الداخلية للمؤسسة. ففي حالة مؤسسة تنتج العديد من المنتجات و تحاول أن تتابع تكاليف هذه المنتجات و كيفية توزيعها على الوظائف و الأنشطة، فإنه لا يمكن الاعتماد على المحاسبة العامة بل يجب اللجوء إلى محاسبة التسيير.[2]والتي سيتم التطرق إليها بالتفصيل في المبحث الموالي من هذا الفصل.

II- محاسبة التسيير la comptabilité de gestion

عرفت محاسبة التسيير عدة تسميات منذ ظهورها ، فقد أطلق عليها اسم المحاسبة الصناعية عند الفرنسيين و محاسبة التكاليف عند الأنكلوسكسونيين، ثم أصبحت تسمى المحاسبة التحليلية للاستغلال لارتباطها بحساب التكاليف ، و في العصر الحالي تطور مجال استعمالها لتصبح أداة تسيير تساعد المدراء في عملهم ، فأصبح يطلق عليها اسم محاسبة التسيير[3].

---

[1] C.Alazard et S.Sépari,*Op.Cit*,p590.
[2] J-L. Malo,*Comptabilité Générale*, Eyrolles Université, Paris ,1992 , p 202.
[3] H. Bouquin ,*Comptabilité de Gestion* , *Op.Cit* , p 19.

II-1 ماهية محاسبة التسيير

II-1-1 تعريف محاسبة التسيير

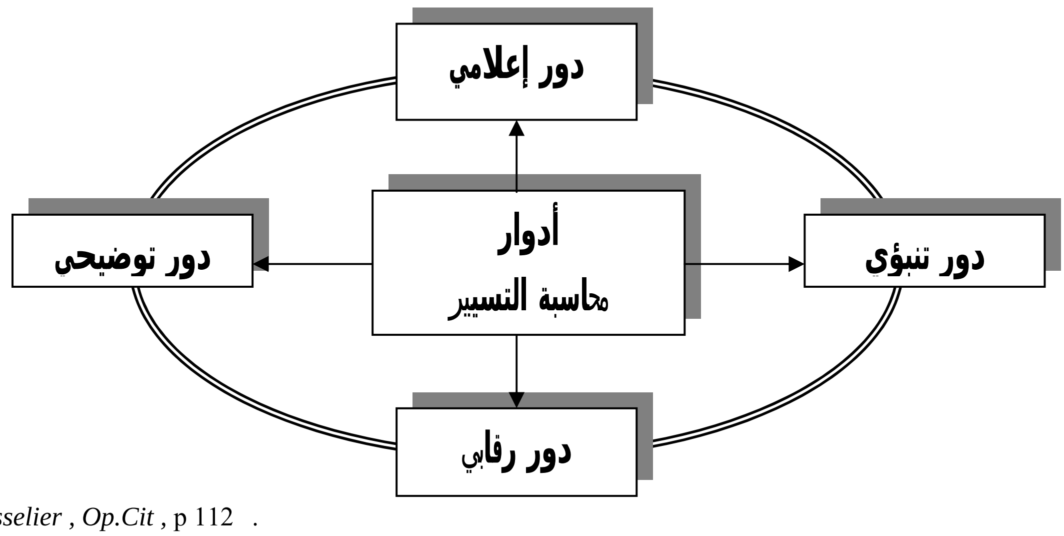
ترتبط المعلومة المحاسبية بتلك الأعباء المسجلة من طرف المحاسبة العامة التي تسمح بتحديد و قياس هذه الأعباء المستهلكة من طرف المؤسسة خلال دورة الاستغلال. غير أن معرفة كل التفاصيل حول المنتجات و كيفية توزيع التكاليف تحتاجان إلى نظام يسمح بذلك.

و تعرّف محاسبة التسيير على أ ا طريقة عمل تتم من خلالها معالجة معطيات معينة بغرض:

- معرفة التكاليف المتعلقة بكل الوظائف في المؤسسة.
- تحديد أسس التقييم الخاصة ببعض عناصر الميزانية (طريقة تقييم المخزون).
- شرح مختلف النتائج من خلال حساب تكاليف المنتجات، وبالتالي تحديد أسعار بيع مناسبة.
- وضع التنبؤات أو التقديرات الخاصة بالأعباء والمنتوجات (تكاليف محددة مسبقا).
- معاينة النتائج الفعلية وشرح الانحرافات الناتجة عنها (مراقبة التكاليف والميزانيات).[1]

II-1-2 دور محاسبة التسيير

الشكل رقم (2-2) : أدوار محاسبة التسيير



Source : *P. Boisselier* , *Op.Cit* , p 112 .

[1] P.Mykita , J.Tuszenski, *Comptabilité Analytique 2. Contrôle de Gestion* , Edition Foucher , Paris 2001 , p 19.

ولمحاسبة التسيير أدوار عديدة منها:

أ- **دور إعلامي"informer"**

إن أول دور تقوم به محاسبة التسيير هو إبلاغ المسؤولين وتزويدهم بالمعلومات الضرورية حول التكاليف الخاصة بمختلف الوظائف و تكاليف المنتجات التي تصنعها المؤسسة بغرض قياس المردودية، كما أن لمحاسبة التسيير تأثيرا مباشرا على تصرفات المدراء والمسؤولين، فهي تسمح بتحديد أسس التقييم التي يتم من خلالها معالجة بعض عناصر الميزانية.

ب- **دور تنبؤي "Prévoir"**

إن عملية التنبؤ ضرورية للقيادة الحسنة للمؤسسة، حيث ترتكز هذه العملية على وضع الميزانيات كما تسمح بتقدير الاحتياجات الضرورية للخزينة، بالإضافة إلى قياس المردودية المتوقعة للمنتوجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة .كما تعمل محاسبة التسيير على مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات من خلال توفير المعلومات الفعلية والمستقبلية حول تكاليف المنتجات وحول سير العمليات في المؤسسة.

ج- **دور رقابي "Contrôler"**

تعمل محاسبة التسيير على مراقبة تنفيذ الخطط والميزانيات عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات، حيث تسمح الانحرافات المحصلة بالقيام بالعديد من الإجراءات منها:

- إمّا القيام بعملية مراجعة لهذه التقديرات.
- إمّا بتغيير طرق حساب التكاليف وتعديلها بما يتناسب مع أهدف المؤسسة .
- إمّا بالتعديل في الأهداف الموضوعة.

د- **دور توضيحي"Expliquer"**

يعتبر هذا الدور مهمّا جدا، فبعد عملية قياس الانحرافات تساعد محاسبة التسيير على الشرح المفصل لهذه الانحرافات، كما تبّين أسباب تدني مردودية منتوج ما، أو أسباب نجاح أو فشل مشروع ما ،وهذا يستدعي بالضرورة خبرة مراقب التسيير وقدرته الكبيرة على الفهم والاستدلال، كما أن هذا الدور التوضيحي لمحاسبة التسيير يجب أن يكون ملازما لسيرورة العملية الرقابية.

و يتم تطبيق هذه الأدوار المختلفة لمحاسبة التسيير على كل المستويات التنظيمية للمؤسسة، مع اختيار التقنيات المناسبة لكل دور منها.[1]

II-1-3 المقارنة بين المحاسبة العامة ومحاسبة التسيير

فيما يلي جدول تظهر فيه أهم الاختلافات بين محاسبة التسيير والمحاسبة العامة.

الجدول رقم (2-2) معايير المقارنة بين المحاسبة العامة ومحاسبة التسيير

معايير المقارنة	المحاسبة العامة	محاسبة التسيير
من الجهة القانونية	إلزامية	غير إلزامية
وضعية المؤسسة	شاملة	مفصلة
الزمن	تاريخية	آنية ومستقبلية
طبيعة التدفقات المتابعة	خارجية (موردون ، زبائن)	داخلية (توزيع التكاليف بين الأقسام)
الوثائق المستخدمة	خارجية	خارجية وداخلية
تصنيف الأعباء	حسب طبيعتها (مستخدمين)	حسب الجهة المخصصة لها
الأهداف	مالية (جبائية)	اقتصادية
القواعد	قانونية وغير مرنة	مرنة ومتطورة
المستعملون	أطراف خارجية (الإدارة العامة)	جميع المسؤولين

Source : L. Dubrulle et D. Jourdain , *Comptabilité Analytique de Gestion* , ed :Dunod ,2000 ,Paris, p 9.

[1] P. Boisselier, *Op.Cit* , p 112 . 113.

II-2 المعالجة التحليلية للأعباء Le traitement analytique des charges

II- 2-1 مفاهيم حول التكاليف

II-2-1-1 تعريف

التكلفة هي مجموع الأعباء التي تخص عنصرا معينا : منتوج ، طلبية ، وظيفة ، نشاط ... ،وتتميز التكلفة بثلاث خصائص هي :

أ- ميدان تطبيق الحساب :

ويتعلق الأمر بحساب :

- تكلفة منتوجات أو خدمات معينة.
- تكلفة وظيفة من الوظائف (إنتاج ، توزيع ...).
- تكلفة وسيلة استغلال ما (مكتب ، ورشة ، آلة ...).

ب- المحتوى :

فبالنسبة للأعباء التي تدخل في حساب التكلفة فيمكن دمجها كليا أو جزئيا،كالتكاليف الكلية أو التكاليف الجزئية.

ج- زمن حساب التكلفة :

يمكن أن تتم عملية حساب التكاليف إما بعد عملية التحميل الفعلي للأعباء وتسمى في هذه الحالة تكاليف فعلية أو تاريخية، وإما قبل التحميل الفعلي للأعباء أي أ ا تحدد مسبقا، وتسمى في هذه الحالة التكاليف التقديرية أو المعيارية.[1]

II-2-1-2 أنواع الأعباء

هناك عدة أنواع من الأعباء، ويتم تصنيفها حسب التسجيل المحاسبي لها وحسب علاقتها بالعملية الإنتاجية.

أ- حسب التسجيل المحاسبي:

- أعباء معتبرة "Charges incorporables":

[1] T. Cuyaubère , J. Muller, *Comptabilité de Gestion et Eléments D'analyse Financière* , *Op.Cit* , p 16- 18.

وهي تلك الأعباء التي يتم إدراجها في المحاسبة العامة ومحاسبة التسيير وتخص غالبا دورة الاستغلال.

- أعباء غير معتبرة "Charges non incorporables" :

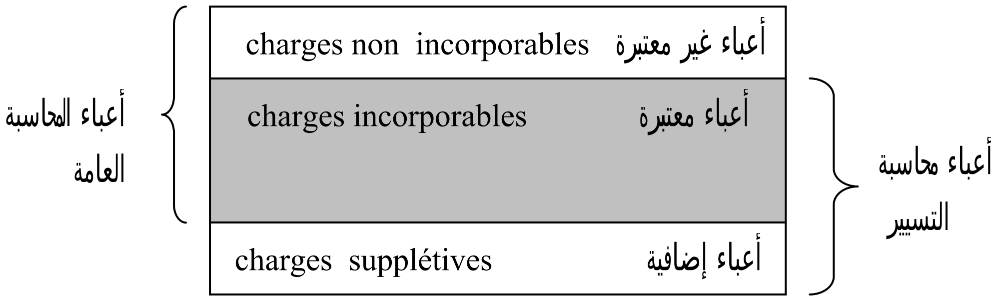
ويتعلق الأمر بالأعباء التي لا تخص دورة الاستغلال ولا ترتبط بالنشاط، و هذه الأعباء يتم إدراجها في المحاسبة العامة ولا يتم إدراجها في محاسبة التسيير.

- أعباء إضافية "Charges supplétives"

وهي الأعباء التي لا توجد في المحاسبة العامة لأسباب قانونية أو جبائية (يمنع من إدراجها ضمن التكاليف)، ولكنها تدرج في محاسبة التسيير نظرا لكو ا تدخل في التكلفة وتخص النشاط ، ومثال ذلك : أجرة مسير المشروع، أو الفائدة على الأموال المستثمرة .[1]

و الشكل الموالي يوضح هذه الأعباء وكيفية توزيعها في محاسبة التسيير والمحاسبة العامة.

الشكل رقم (2-3) أعباء محاسبة التسيير



Source : X. Bouin et F- X. Simon ,*Les Nouveaux Visages du Contrôle de Gestion* ,2e Edition , Dunod , Paris 2004, p 133.

النتيجة المحاسبية للمحاسبة العامة = نتيجة المحاسبة التحليلية + الأعباء الإضافية – الأعباء غير المعتبرة

ب- حسب علاقتها بالعملية الإنتاجية :

تنقسم أعباء محاسبة التسيير (أعباء معتبرة + أعباء إضافية) إلى :

- الأعباء الثابتة "les charges fixes":وهي الأعباء التي لا تتغير بتغير حجم النشاط (على المدى المتوسط).
- الأعباء المتغيرة "les charges variables":وهي الأعباء التي تتغير بتغير حجم النشاط.

[1] E. Cohen , *Op.Cit*, p 75- 76.

- الأعباء المباشرة : " les charges directes":وهي الأعباء التي يمكن تحميلها مباشرة دون أي غموض على المنتجات أو العملية الإنتاجية (مثل المواد الأولية).
- الأعباء غير المباشرة "les charges indirectes":وهي الأعباء التي لا يمكن تحميلها مباشرة على المنتجات .

وعليه تكون الأنواع التالية من الأعباء :

- ✓ أعباء متغيرة مباشرة.
- ✓ أعباء متغيرة غير مباشرة.
- ✓ أعباء ثابتة مباشرة.
- ✓ أعباء ثابتة غير مباشرة. [1]

II-2-1-3 كيفية توزيع الأعباء

يتم توزيع الأعباء على المنتجات أو النشاطات بغرض تحديد التكلفة الكلية. وهذه العملية تمر بثلاث مراحل:

المرحلة الأولى : وتخص الأعباء ذات العلاقة المباشرة بالإنتاج أو النشاط المعني، هذه الأعباء المباشرة تحمّل على المنتجات (مثل اليد العاملة المباشرة ، المواد الأولية)، بمعنى أن هذه الأعباء يتم توزيعها مباشرة وإدراجها ضمن تكلفة الإنتاج (تحمّل هذه الأعباء مباشرة إلى الجهة المخصصة لها).

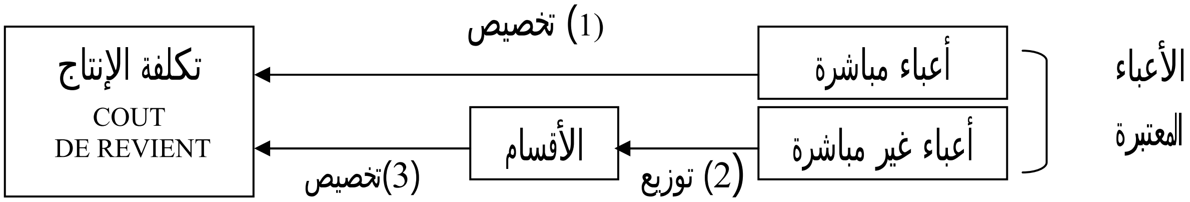
المرحلة الثانية : هناك أعباء لا يمكن توزيعها مباشرة لكو ا تخص العديد من الجهات أو النشاطات، هذه الأعباء غير المباشرة تتوزع في البداية بين المراكز أو الأقسام المشاركة في العملية الإنتاجية، وتسمح عملية توزيع الأعباء على الأقسام بقياس حجم الأعباء المستهلكة من طرف كل مركز أو قسم .

المرحلة الثالثة : هذه الأعباء المستهلكة من طرف كل مركز يتم تحميلها على النشاطات والمنتجات المعنية.[2]

---

[1] X. Bouin et F. Simon , *Op.Cit.* p 133.
[2] E. Cohen , *Op.Cit.* p74-75.

الشكل رقم (2-4): مخطط يوضح توزيع الأعباء



Source : .E. Cohen ,.*Idem*, p 75.

(1) تخصيص مباشر للأعباء المباشرة.
(2) توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام.
(3) تخصيص للأعباء غير المباشرة الموزعة على المنتجات أو النشاطات المعنية.

II-3 الطرق التقليدية المستخدمة في حساب التكاليف

هناك عدة طرق تستخدم في حساب التكاليف، لكل منها إيجابيا ا وسلبيا ا في عملية التسيير، فقيام مؤسسة ما بإتباع طريقة دون أخرى في حساب التكاليف يرجع بالأساس إلى الحاجة التي أدت إلى ذلك، وهذا ما سيتم توضيحه من خلال عرض أهم الطرق المتبعة في حساب التكاليف .

II-3-1 طريقة التكاليف الكلية "les coûts complets"

تتلخص طريقة التكاليف الكلية في أنّ تكلفة المنتوج تشمل جميع الأعباء سواء الثابتة أو المتغيرة منها، المباشرة أو غير المباشرة ، ولهذا توجد أنواع عديدة تتفرع عن طريقة التكاليف الكلية، إلا أنه سيتم التطرق إلى طريقة التكاليف الكلية على أساس الأقسام المتجانسة "les sections homogènes" نظرا لكو ا الأكثر استعمالا بين طرق حساب التكاليف الكلية التقليدية.

فكما لوحظ فيما سبق، فإن هناك أعباء مباشرة على المنتوجات أو النشاطات ،و هناك أعباء غير مباشرة لا يمكن تحميلها مباشرة على المنتوجات أو النشاطات. فالفكرة الأساسية التي تقوم على أساسها طريقة الأقسام المتجانسة هي أنه في حالة وجود أعباء ليست لها علاقة مباشرة بالعملية الإنتاجية أو النشاط، فإنه يتم تحميلها على الأقسام المعنية ا أولا.

وهناك نوعان من الأقسام:

- الأقسام الرئيسية" les sections principales ": وهي الأقسام التي تشارك مباشرة في العملية الإنتاجية أو هي تلك الأقسام ذات العلاقة المباشرة بالنشاط الإنتاجي كقسم التموين، الإنتاج، التوزيع.

- الأقسام الثانوية" les sections auxiliaires " : وهي الأقسام التي ليست لها علاقة مباشرة بالمنتوج أو النشاط، بل لها علاقة مع الأقسام الرئيسية، كقسم المحاسبة ، الصيانة،... ،و هذه الأقسام تعمل على تقديم خدمات للأقسام الأخرى في المؤسسة ويتم توزيع تكاليف الأقسام الرئيسية على المنتجات من خلال تحديد عدد وحدات النشاط المستهلكة من طرف المنتوج أو النشاط أثناء مروره ذا القسم الرئيسي، أما بالنسبة للأقسام الثانوية فإنه يتم توزيع تكاليفها على الأقسام الرئيسية من خلال تحديد معدلات توزيع تتناسب مع استهلاكات هذه الأقسام.[1]

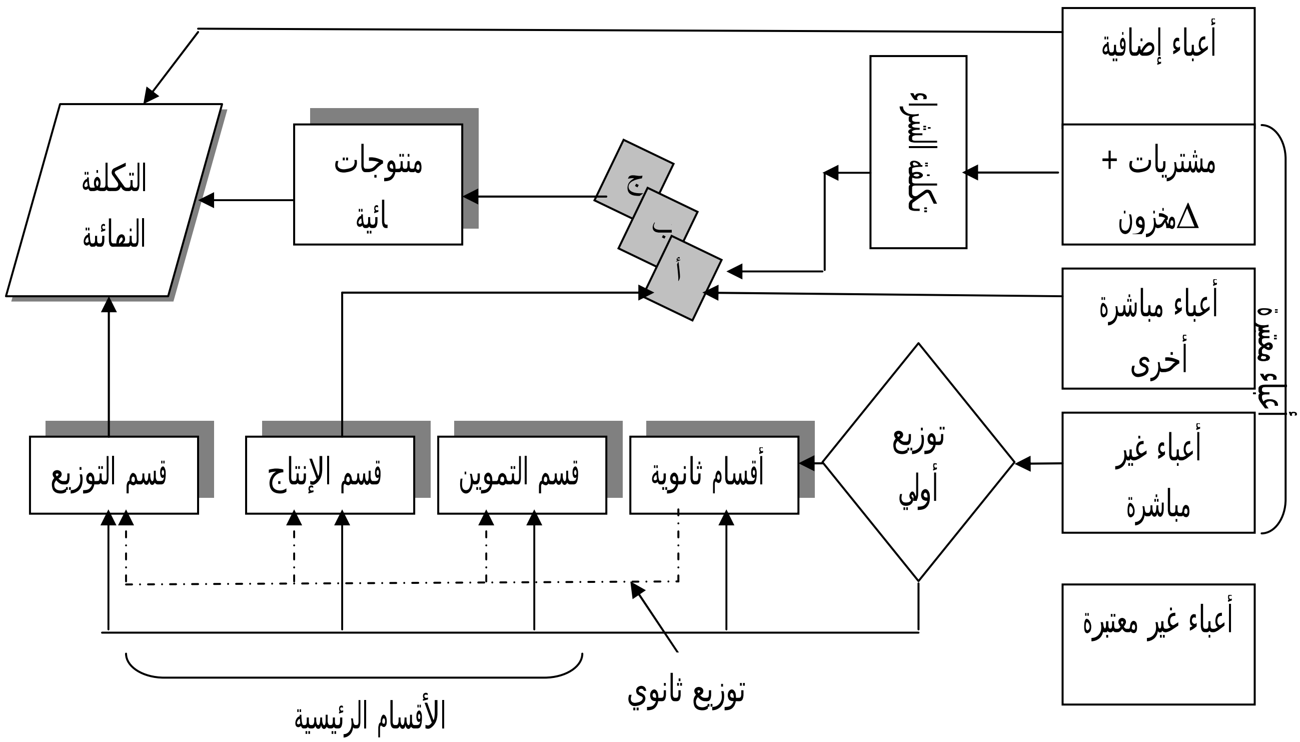
ومراحل تطبيق أسلوب الأقسام المتجانسة هي :

1. تقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسية وثانوية.
2. توزيع الأعباء المباشرة على المنتوجات أو النشاطات المعنية.
3. توزيع أولي يتمثل في تحميل الأعباء غير المباشرة على جميع الأقسام.
4. توزيع ثانوي ويتمثل في تحميل أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية.
5. توزيع أعباء الأقسام الرئيسية على المنتوجات وبذلك يتم الحصول على التكلفة النهائية للمنتوجات (Le coût de revient) .

والشكل الموالي يوضح كيفية حساب التكلفة النهائية للمنتوجات باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة.

[1] X. Bouin et F. Simon , *Op.Cit* , p 135-136.

الشكل رقم (2-5) :تحديد التكلفة على أساس أسلوب الأقسام المتجانسة



Source : N. Guedj , *Le Contrôle de Gestion Pour Améliorer la Performance de L'entreprise*, 3e Edition , Edition D'organisation , Paris 2000p 137.

II-3-1-1 تقييم طريقة التكاليف الكلية

أولا: الاستعمالات

- حساب التكاليف.
- متابعة تكاليف الوظائف ، الأقسام ، المصالح ...

ثانيا: المزايا

- تحميل شامل للأعباء على المنتوج.
- التناسب مع تقسيم المؤسسة (الأقسام).

ثالثا :العيوب

- صعوبة المعالجة المحاسبية وثقلها (تبادل الخدمات فيما بين الأقسام).
- عدم السماح بحساب عتبة المردودية.[1]

[1] X. Bouin et F. Simon . *Op.Cit*, p 141.

II-3-2 طريقة التكاليف الجزئية "les coûts partiels "

على عكس طريقة التكاليف الكلية والتي يتم تحميل المنتوج فيها بجميع الأعباء، ففي طريقة التكاليف الجزئية يتم تجزئة الأعباء وتحميلها بعد ذلك على المنتوج أو النشاط.[1]

و هناك ثلاث طرق فرعية لحساب التكاليف على هذا الأساس و هي:

- طريقة التكاليف المباشرة .
- طريقة التكاليف المتغيرة .
- طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة .

II-3-2-1 طريقة التكاليف المباشرة "les coûts directs"

حسب هذه الطريقة فإنه يتم تحميل المنتجات أو الأنشطة بالأعباء المباشرة فقط؛ المتغيرة منها و الثابتة، بينما لا يتم توزيع الأعباء غير المباشرة الأخرى على المنتجات بل تطرح من هامش التكلفة المباشرة للحصول على نتيجة الدورة.

المبيعات – التكاليف المباشرة = الهامش على التكاليف المباشرة.

والغرض من هذه الطريقة لا يتمثل في تحديد التكلفة الكلية للمنتوج، بل هو متابعة مجموع الهوامش على التكاليف المباشرة و التأكد من أن هذا الموع يفوق مجموع الأعباء الأخرى (غير المباشرة).

وتتسم هذه الطريقة بالبساطة في حساب التكاليف فهي تتجنب توزيع الأعباء الأخرى غير واضحة الجهة المخصصة لها. وطريقة التكاليف المباشرة مفيدة في حالتين هما :

- عندما تكون نسبة التكاليف المباشرة كبيرة مقارنة بمجموع الأعباء، فهذه الطريقة تسمح بالحصول على تكاليف ملائمة ومناسبة وتجنب ثقل طريقة التكاليف الكلية .
- تسمح طريقة التكاليف المباشرة بالقيام ببعض الإجراءات فيما يخص التعديل في تركيبة المنتجات"la gamme "، دون اللجوء إلى إجراء تغييرات كبيرة على تنظيم عملية الإنتاج و التوزيع في المؤسسة [2].

[1] P. Boisselier ,*Op.Cit* ,p.142.
[2] T. Cuyaubère , J. Muller, *Comptabilité de Gestion et Eléments D'analyse Financière* , *Op.Cit* ,p137.

II-3-2-2 طريقة التكاليف المتغيرة "le direct costing"

حسب هذه الطريقة فإن الاهتمام ينصب على التكاليف المتغيرة فقط (المباشرة و غير المباشرة). والهدف منها هو حساب الهامش على التكاليف المتغيرة من أجل تحديد عتبة المردودية أو نقطة التوازن .
حيث : رقم الأعمال – التكاليف المتغيرة = الهامش على التكاليف المتغيرة .
الهامش على التكاليف المتغيرة – التكاليف الثابتة =النتيجة.[1]
و عتبة المردودية تمثّل رقم الأعمال الذي من خلاله يتم تغطية التكاليف الثابتة ، أي أن :
الهامش على التكاليف المتغيرة = التكاليف الثابتة .

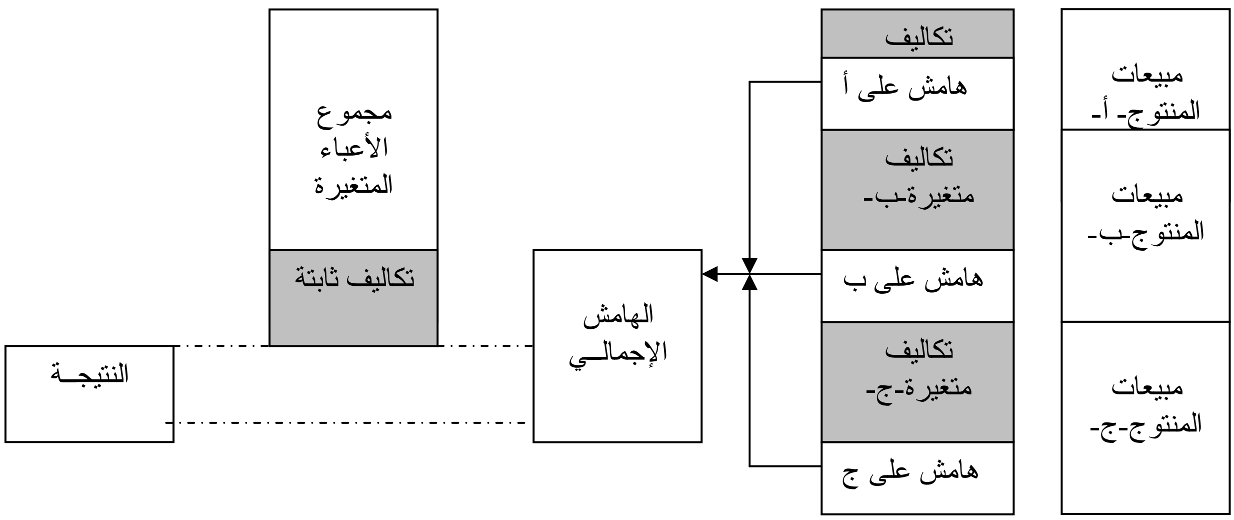
أولا : مراحل تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة :

أ- فصل الأعباء المتغيرة والثابتة

ب- حساب الهوامش على التكاليف المتغيرة والنتائج.

لتكن مؤسسة تنتج ثلاث منتجات أ ،ب ،ج، وعليه فإن حساب الهوامش والنتيجة يكون كالآتي:
يتم حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتوج أو نشاط على حدى ، ثم يتم طرح الأعباء الثابتة للحصول على النتيجة النهائية كما هو موضّح في الشكل الموالي :

الشكل رقم (2-6) :حساب الهامش على التكاليف المتغيرة والنتائج



Source : T. Cuyaubère , J. Muller , *Comptabilité de Gestion et Eléments D'analyse Financière , Op.Cit* , p 138.

[1] X. Bouin et F.Simon ,*Op.Cit*,.p137.

ثانيا : استخدامات طريقة التكاليف المتغيرة في عملية التسيير

-أ- حساب عتبة المردودية "le seuil de rentabilité"

عتبة المردودية أو نقطة التوازن هي النقطة التي لا يتحقق فيها لا ربح ولا خسارة بالنسبة للمؤسسة.

وللتوضيح يرمز لسعر البيع الوحدوي بـ: س.

التكلفة المتغيرة الوحدوية بـ:ت م.

رقم الأعمال بـ:ر ع.

كمية المنتجات والمبيعات بـ: ك.

نتيجة الدورة بـ :ن.

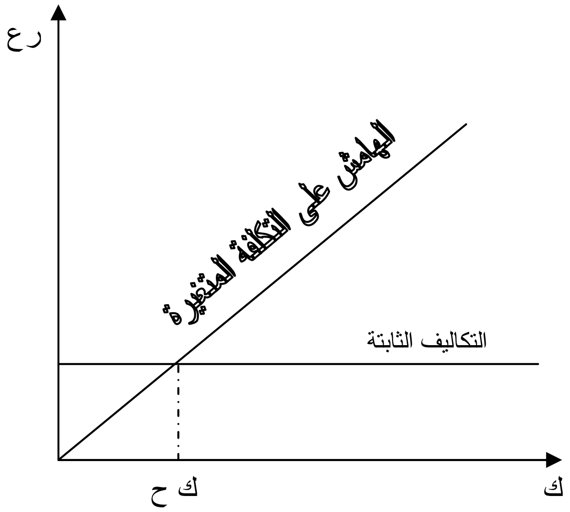
كمية المبيعات التي توافق نقطة التوازن بـ :ك ح.

تتحقق نقطة التوازن عندما :

تكون النتيجة =0 أي:

[(س – ت م) . ك] – ت ث = 0.

الشكل رقم (2-7): تحديد عتبة المردودية



أي كمية المبيعات التي تغطي التكاليف الثابتة

ك ح = ت ث / (س- ت م) ← **التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة المتغيرة** ← عتبة المردودية ممثلة بكمية الإنتاج.

وإذا أريد تمثيلها برقم الأعمال، فإنه يتم ضرب طرفي المعادلة بسعر البيع فيتحصل على:

ر ع ح = ت ح / هـ ت م x س

حيث: **ر ع ح** يمثل رقم الأعمال الحرج (ك ح x س)

- ب - مؤشرات التسيير "les indicateurs de gestion"

إن طريقة التكاليف المتغيرة تسمح للمؤسسة بحساب عدة مؤشرات تساعد على اتخاذ القرارات، و منها :

- **مؤشر الأمان "l'indice de sécurité"**

- هامش الأمان : يعرّف هامش الأمان -ويرمز له بـ (هـ أ)- بأنه الفرق بين رقم الأعمال السنوي ورقم الأعمال الحرج .

$$\text{هـ أ} = \text{رع} - \text{رع}_{\text{ح}}$$

ويمثل هامش الأمان رقم الأعمال الذي يسمح للمؤسسة بتفادي الوقوع في الخسارة .

- مؤشر الأمان : ويرمز له بـ (م هـ أ)

$$\text{م هـ أ} = \frac{\text{هـ أ}}{\text{رع}}$$

ويمثل مؤشر الأمان نسبة رقم الأعمال التي يمكن التخلي عنها دون حصول أية خسارة . وكلما كانت النسبة كبيرة فذلك يعني نسبة أمان أكبر، ويمثل أيضا نسبة المبيعات التي تسمح بتحقيق أرباح.

- **مؤشر الاقتطاع "l'indice de prélèvement "**

يمثل مؤشر الاقتطاع(**م ق**) نسبة رقم الأعمال التي تسمح بتغطية الأعباء الثابتة.

$$\text{م ق} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{رقم الأعمال}} \cdot 100$$

وكلما كان هذا المؤشر قريبا من 1 فإنه يكون من الصعب الوصول إلى عتبة المردودية، مما ينّبه المؤسسة إلى ضرورة إجراء تعديلات كالتنازل عن بعض المنتوجات غير المربحة.

- **معامل الرفع التشغيلي "le levier opérationnel"**

يظهر معامل الرفع التشغيلي (**م ر**) نسبة التغير في النتيجة المصاحبة لنسبة التغير في رقم الأعمال. ويطلق على مؤسسة ما بأ ا تتميز بدرجة مرتفعة من الرفع التشغيلي إذا كانت نسبة التكاليف الثابتة مرتفعة مقارنة بإجمالي التكاليف، حيث أن التغير النسبي الحاصل في النتيجة يكون أكبر مما هو عليه في تغير رقم الأعمال .[1] ويحدث ذلك عند بقاء العوامل الأخرى على حالها (التكاليف الثابتة ، سعر البيع الوحدوي ، التكلفة المتغيرة الوحدوية) .

$$\text{م ر : معامل الرفع التشغيلي} = \frac{\text{نسبة التغير في النتيجة}}{\text{نسبة التغير في رقم الأعمال}}$$

$$\text{م ر} = \frac{\Delta\text{ن / ن}}{\Delta\text{رع / رع}}$$

ومنه :

$$\text{م ر} = \frac{\text{الهامش على التكاليف المتغيرة}}{\text{النتيجة}}$$

II-3-2-3 طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة le direct costing évolué

تعتبر هذه الطريقة امتدادا لطريقة التكاليف المتغيرة ، حيث يتم فيها إدراج الأعباء الثابتة المباشرة في الحساب. فإضافة إلى التكاليف المتغيرة المباشرة وغير المباشرة يتم حساب الأعباء الثابتة المباشرة بغرض الحصول على هامش تكلفة أكثر دقة من سابقيه.[2] ومنه يمكن حساب الهامش على التكاليف المتغيرة المتطورة أو الخاصة(la marge sur coût spécifique) من خلال العلاقة التالية :

الهامش على التكلفة الخاصة = الهامش على التكاليف المتغيرة – الأعباء الثابتة المباشرة

[1] P. Boisselier ,*Op.Cit* , p 230-232.
[2] X. Bouin et F- X. Simon, *Op.Cit*, p 137.

ويتم اللجوء إلى هذه الطريقة ـدف حساب عتبة المردودية لكل منتوج على حدى ، وليس عتبة المردودية الإجمالية ، بمعنى أنه يتم في هذه الطريقة معرفة رقم الأعمال الخاص بكل منتوج والذي يمكّنه من تغطية الأعباء الثابتة الخاصة به. والتكلفة المحسوبة على أساس هذه الطريقة ليست هي التكلفة النهائية للمنتوج ولكنها قريبة كل القرب من ذلك، ويرجع هذا التقارب نظرا لكون الانحراف بين التكلفتين يخص الأعباء الثابتة غير المباشرة فقط والتي لا يمكن تحميلها على منتوج دون آخر، فهي أعباء سنوية تخص المؤسسة ككل ومن أمثلتها: المصاريف الإعدادية، مصاريف التأمين ...، ويمكن تلخيص مزايا وفوائد طريقة التكاليف المتغيرة المتطورة في :

أ- تساعد هذه الطريقة في اتخاذ القرارات خاصة فيما يتعلق بعملية التخلي عن منتوجات أو نشاطات ذات هامش ضئيل واستبدالها بأخرى أكثر ربحا .

ب- تساعد على توضيح مدى مساهمة كل منتوج أو نشاط في تغطية الأعباء الثابتة .

ج- تناسب هذه الطريقة تقسيم المؤسسة على شكل مراكز مسؤولية ،حيث يمكن حساب مساهمة كل منتوج ، مركز ، ورشة ، خط إنتاج...، كما أن معرفة تطور هذه الأعباء المتغيرة والثابتة تسمح بوضع تقديرات لحجم هذه الأعباء مستقبلا ، وهذا هو الأساس في وضع نظام تنبؤي ملائم .[1]

II-3-3 أسلوب التحميل العقلاني "l'imputation rationnelle"

يتم اللجوء إلى أسلوب التحميل العقلاني لتحسين طريقة التكاليف الكلية. ففي هذا الأسلوب تتم معالجة الأعباء الثابتة على أ ا متغيرة، بمعنى أنه لا يتم تحميل المنتوج بكل التكاليف الثابتة بل تحمّل إلا بالقدر الذي يتناسب مع النشاط المحقق.

II- 3- 3-1 أسس طريقة التحميل العقلاني

في طريقة التكاليف الكلية تكون التكلفة الكلية على الشكل التالي :

التكلفة الكلية = التكلفة المتغيرة الوحدوية x حجم النشاط + الأعباء الثابتة.

[1] T. Cuyaudère , J. Muller , *Comptabilité de Gestion et Eléments D'analyse Financière* ,. *Op.Cit* , p 142. 143.

ت = أ x ن + ب .حيث يرمز بـ :

ت: للتكلفة الكلية.

أ : للتكلفة المتغيرة الوحدوية.

ن :لحجم النشاط .

ب: للأعباء الثابتة.

بينما في طريقة التحميل العقلاني فإنه يجب تحديد:

أ- النشاط العادي للدورة: وهو النشاط الذي يتحقق في الظروف العادية للمؤسسة، حيث يتم استخدامه كمرجع أو معيار.

ب- معامل التحميل العقلاني (ع) : ويمثل النسبة بين النشاط الفعلي (نَ) والنشاط العادي (ن) والذي من خلاله يتم تحميل الأعباء الثابتة .

$$ع = \frac{\text{النشاط الفعلي (نَ)}}{\text{النشاط العادي (ن)}}$$

يدلّ هذا المعدل على أنه إذا كان النشاط الفعلي أكبر من النشاط العادي فإنه يتم تحميل المنتوج نظريا بكمية زائدة من الأعباء الثابتة ، بينما إذا كان النشاط الفعلي أقل من النشاط العادي فإن كمية الأعباء الثابتة تخفض بما يتناسب مع النشاط الفعلي . وبذلك يتم الحصول على فرق التحميل .

فرق التحميل = الأعباء الثابتة العادية – الأعباء المحملة.

ف = ب – ب . ع	<=>	**ف = ب (1- ع)**

في حالة **ع = 1** : لا يوجد فرق تحميل ن = نَ .

في حالة **ع < 1** : فرق تحميل موجب ، أي نَ > ن ، معناه عدم حدوث امتصاص كلي للأعباء الثابتة.

في حالة **ع** < **1** : فرق تحميل سالب ، أي نَ < ن ، معناه حدوث امتصاص وتغطية جزء من الأعباء الثابتة من طرف المنتجات الفعلية الإضافية .

و ـذا تكون تكلفة المنتوج أو النشاط الوحدوية ثابتة. أي أ ا لا تتأثر بتغير حجم النشاط.

ت : التكلفة الكلية على أساس أسلوب التحميل العقلاني .

ت = أ . نَ + (نَ/ن) x ب	يتم توزيع التكاليف الثابتة على أساس معامل التحميل (**ع= نَ/ن**)

وبحساب التكلفة الوحدوية تكون : تَ/نَ = أ + ب/ن. ومعنى هذه العلاقة أن التكلفة الوحدوية المحسوبة بطريقة التحميل العقلاني تكون ثابتة عند كل مستويات النشاط، لأنه يتم معالجة الأعباء الثابتة على أ ا متغيرة.

II-3-3-2 تقييم طريقة التحميل العقلاني

أولا : المزايا

- الحصول على تكاليف كلية غير متأثرة بمستوى النشاط، مما يبّين للمسؤولين أن السبب في تغير التكاليف لا يرجع بالأساس إلى تغير حجم النشاط، بل إلى أسباب أخرى مثل: (التغير في أسعار المواد ، إنتاجية المراكز ، فّعالّية التسيير ...).
- إظهار التكاليف الناتجة عن الاستعمال غير العادي للطاقات الإنتاجية، وهذا ما يساعد المسؤولين على تعديل الإنتاج بما يتناسب مع النشاط العادي.
- التقييم الدقيق للمخزونات.
- تحديد أسعار البيع و تحديد الفواتير بشكل سليم، لأن تكلفة المنتوج لا تتأثر بتغير حجم النشاط.
- قياس فعالية مراكز المسؤولية، خصوصا فيما يتعلق بقدرة المسؤولين على التحكم في مستوى النشاط.

وفي الأخير يمكن القول أن طريقة التحميل العقلاني ضرورية في عملية التسيير التنبؤي.

ثانيا : العيوب

-صعوبة تحديد مستوى نشاط عادي يتناسب مع النشاط الاعتيادي خاصة وأن ظروف العمل في تغير مستمر.[1]

II-3-4 التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات les coûts standards et l'analyse d'écarts

نظرا لكون الطرق السابقة لا يتم حساب التكاليف فيها إلا لاحقا، فإن هذا يشكّل عائقا كبيرا أمام المؤسسات خاصة فيما يتعلق بعملية تحديد الأسعار في الوقت المناسب، لذا يتوجب وضع أسعار وتحديد التكاليف مسبقا لتفادي حدوث هذا النوع من المشاكل.

II-3-4-1 تحضير التكاليف المعيارية

أولا : تعريف

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا،وتتميز بصيغة معيارية دف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة وقياس قدرا ا أو إمكانيا ا في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا وما يحدد من قبل.[2]

فالتكلفة المعيارية تكلفة محددة مسبقا بدقة كبيرة عن طريق التحليل التقني _كتحديد الوقت اللازم لإنتاج قطعة معينة أو تحديد تكلفة ساعة العمل_ والتحليل الاقتصادي، وهذه التكلفة تأخذ طابعا معياريا أو نموذجيا يستعمل لتسهيل المعالجات التحليلية والسماح بإجراء عملية المراقبة من خلال تحليل الانحرافات."مع التذكير بأن تحديد التكلفة المعيارية يكون على أساس النشاط العادي للمؤسسة وليس النشاط الفعلي أو المقدر.

ثانيا : أهداف طريقة التكاليف المعيارية

إن وضع أسلوب التكاليف المعيارية بالمؤسسة له عدة تأثيرات منها :

أ- في ا ال التقني

- يسمح بالتحضير السريع للميزانيات، خاصة فيما يتعلق بالمتوجات الجديدة والإنتاج حسب الطلب.

[1] T. Cuyaubère , J. Muller , *Comptabilité de Gestion et Eléments D'analyse Financière* , *Ibid* . p 153- 160.

[2] ناصر دادي عدون،تقنيات مراقبة التسيير.محاسبة تحليلية،الجزء الثاني،دار المحمدية العامة، الجزائر،1994،ص161-162.

- يساعد على التقييم السريع للمخزونات.
- تسهيل العملية الحسابية المتعلقة بالتوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة، (استعمال وحدات نشاط معيارية).

ب- في ا ال التنظيمي

- تعتبر طريقة التكاليف المعيارية فعّالة فيما يخص تحديد أسعار التنازلات الداخلية، فمن خلالها لا يتم تحويل التكاليف الناتجة عن سوء أداء المراكز الأخرى. والعكس صحيح إذا كان أداء المركز المورد حسنا، لأن الخدمات المقدمة بين المراكز يتم تثمينها على أساس تكاليف معيارية.
- إن معرفة الانحرافات الناتجة عن عدم تطابق النتائج الفعلية والمعايير الموضوعة يساعد في اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

ج- في مجال عمل الأفراد

- مساعدة المسؤولين على اتخاذ القرارات دون اللجوء إلى المستويات العليا، وهذا بسبب وجود معايير واجبة الاحترام، مما يمنح المسؤولين استقلالية كبيرة.
- إن وضع الأهداف في شكل معايير موضوعية يحفز الأفراد والمسؤولين ويدفعهم إلى زيادة الإنتاجية .

ثالثا : اختيار المعايير

هناك خمسة أنواع من التكاليف المعيارية وهي :

أ- التكلفة المعيارية التاريخية **:** وهي تكلفة يتم حسا ا في الماضي نتيجة ظروف تكون قد تغيرت، فهي لا تعكس تماما النشاط الواقعي للمؤسسة.

ب- التكلفة المعيارية المحددة على أساس المنافسة: وتكون ذات نفع في حالة وجود منافسة بين المنتجات.

ج- التكلفة المعيارية المحددة على أساس الأسعار الحالية**:** وتكون ذات منفعة إلا في حالة تضخم قصوى.

د- التكلفة المعيارية النظرية**:** وتحدد التكلفة فيها على أساس الاستخدام الأمثل لوسائل الإنتاج (لا عطل ولا تأخر)، مما يجعلها بمثابة الهدف المثالي الواجب تحقيقه، إلا أ ا في الواقع تواجه رفضا من طرف العمال كو ا مستحيلة التحقيق في بعض الأحيان.

ه- التكلفة المعيارية العادية: وتحدد التكلفة فيها على أساس الشروط العادية التي تم فيها استخدام الوسائل الإنتاجية (الأخذ بالحسبان العطل والتأخيرات)، و ذا تعمل التكلفة المعيارية العادية على تحفيز العمال لأداء نشاطا م بشكل جيد. ومن الضروري مراجعة هذه المعايير كلما تغيرت ظروف العمل.

رابعا : تحديد المعايير

إن عملية تحضير المعايير ضرورية لعملية القياس، خاصة وأن هذه المعايير تعتبر أساس كل حساب تنبؤي، لذا فإن عملية التحضير هذه تتطلب بالضرورة معرفة كل المعلومات المتعلقة بطبيعة المنتوج و حجم الإنتاج و أسعار المواد و تكلفة اليد العاملة المشكلة للتكاليف المباشرة، إضافة إلى تحديد المعايير الخاصة بالأعباء غير المباشرة...، مما يتطلب تحليلا مفصّلا ودراسة معمقة لكل شروط الإنتاج عن طريق مكتب الدراسات الذي يقوم بتحديد المعايير المرتبطة بالكمية وجودة المواد الأولية، ثم مكتب الإجراءات والترتيبات الذي يعمل على تحديد الوقت اللازم للعمليات الإنتاجية وطرق العمل للإنتاج في ظروف مناسبة و بأقل التكاليف، ثم يأتي مكتب المحاسبة والمراقبة لحساب التكاليف المعيارية النهائية.[1]

II-3-4-2 تحليل الانحرافات

ستتم دراسة عنصر تحليل الانحرافات بالتفصيل في المبحث الموالي والخاص بمراقبة الميزانية، أين سيتم التطرق إلى كيفية حساب الانحرافات التي تخص مراكز المسؤولية في المؤسسة ومن ثم تحليلها وشرحها.

II-4 الطرق الحديثة المستخدمة في حساب التكاليف

نظرا للمتطلبات الحديثة لعملية التسيير، ظهرت العديد من التقنيات التي تسمح للمؤسسات بالتحكم الجيد في نشاطا ا، ومن بين هذه الطرق المستخدمة في محاسبة التسيير توجد :

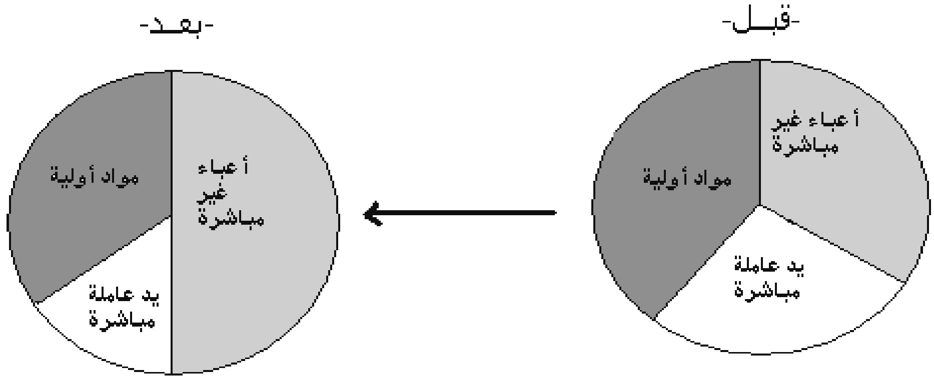
- حساب التكاليف على أساس النشاط .
- طريقة التكاليف المستهدفة .

[1] P.Boisselier ,*Op.Cit*, p. 249-252.

II-4-1 حساب التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing (ABC)

ظهر هذا الأسلوب في النصف الثاني من ثمانينيات القرن العشرين بالولايات المتحدة الأمريكية، وقد كان أهم سبب لظهور هذا النوع من محاسبة التكاليف هو معالجة نقائص المحاسبة التحليلية التقليدية، التي كان ينظر فيها إلى أن التكاليف المباشرة (اليد العاملة المباشرة والمواد الأولية) تشكل أكبر نسبة من تكلفة المنتوج، فيما تم إهمال الأعباء غير المباشرة (مصاريف البحث والتطوير ، تصميم المنتجات ...) و توزيعها بشكل غير دقيق.[1] أما في الوقت الحالي فإن الأعباء غير المباشرة أصبحت تشكل نسبة كبيرة من تكلفة الإنتاج، لذا وجب الاهتمام ـذه الأعباء وتوزيعها بطريقة موضوعية، كما أن جزءا مهمّا من المواد المستهلكة في المؤسسة لا يتعلق بحجم الإنتاج بل بنوعية المنتوجات ، إضافة إلى وجود علاقة مباشرة بين المنتوجات ونوعية النشاطات.

الشكل رقم: (2-8) تطور هيكلة التكاليف



Source :X. Bouin et F. Simon , *Op.Cit,*p145.

II-4-1-1 مبادئ طريقة ABC

تعتمد هذه الطريقة في حساب التكلفة الكلية على تقسيم أقسام المؤسسة إلى مجموعة نشاطات، والمبدأ الأساسي الذي تقوم عليه هذه الطريقة هو أن **النشاطات تستهلك موارد** (أعباء غير مباشرة) **والمنتوجات تستهلك نشاطات،** إذن فبواسطة هذه النشاطات يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على هذه

[1] M. Charpentier et P. Grandjean, *Secteur Public et Contrôle de Gestion* , Edition D'organisation, 1998, p 177-178.

المنتوجات. ومن أجل توزيع عادل لتكاليف النشاطات على المنتوجات يتم اختيار لكل نشاط وحدة قياس تسمى مسبب التكلفة " inducteur de coût "، هذا المسبب هو المسؤول عن تكلفة النشاط ، كما أنه يبيّن الجهة التي ارتبطت ا تكلفة النشاط.

فمثلا إذا كان هناك مركز توزيع يضم النشاطين التاليين : مراقبة النوعية و إرسال الطلبيات ، فمسبب التكلفة في هذه الحالة هو عدد ساعات الرقابة بالنسبة للنشاط الأول و عدد الحصص للنشاط الثاني ، إذن فمسبب التكلفة والمتمثل هنا في عدد ساعات الرقابة يبين أن الزيادة في عدد الساعات يدل على أن المنتوجات المعنية تطلبت نشاطا كبيرا من مراقبة النوعية .



II-4-1-2 مراحل تطبيق طريقة ABC

من أجل حساب التكلفة على أساس الأنشطة يتم اتباع المراحل التالية :

أولا : تقسيم المراكز بالمؤسسة إلى نشاطات، كما يتم في هذه المرحلة تحديد جميع الأعباء غير المباشرة.

ثانيا : وضع قائمة بأسماء النشاطات والقيام بتوزيع الأعباء غير المباشرة على هذه النشاطات .هذه القائمة يجب أن لا تضم عددا كبيرا من الأنشطة لكي لا تتعقد العملية.

ثالثا : اختيار مسببات التكلفة، بحيث يجب أن يسمح مسبب التكلفة بتحميل تكاليف النشاطات على المنتجات، كما يجب أن يسمح بتحديد أسباب تكلفة النشاط ويمكّن من قياسها. ومسبب التكلفة المختار يمكن أن يأخذ عدة أشكال كـ : عدد ساعات العمل، عدد المنتجات المباعة، عدد الحصص، الموعات .

رابعا : تجميع الأنشطة على أساس مسبب التكلفة. ويتم تجميع الأنشطة ذات مسبب التكلفة المشترك في مراكز تسمى مراكز التجميع وكل مركز يضم النشاطات التي لها نفس مسبب التكلفة.

خامسا :حساب تكلفة وحدة مسبب التكلفة، ويتحصل على ذلك عن طريق قسمة مجموع الموارد المستهلكة من طرف النشاطات الـمعة في نفس مركز التجميع على حجم مسببات التكلفة الخاصة بكل مركز .

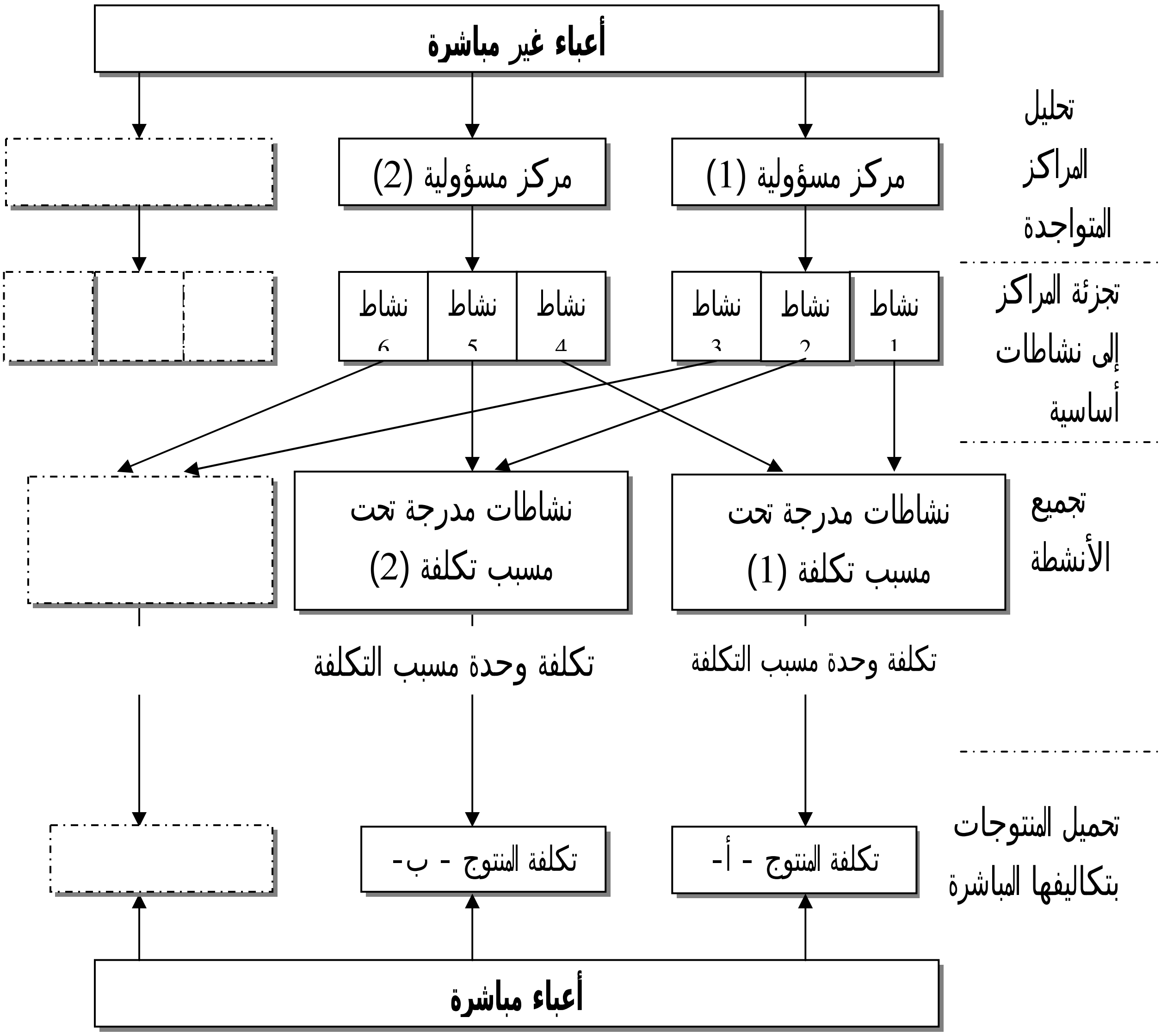
$$\text{تكلفة وحدة مسبب التكلفة} = \frac{\text{تكلفة مركز تجميع (تكلفة نشاط إرسال الطلبيات + تكلفة إعداد الفواتير ...)}}{\text{حجم مسبب التكلفة لنفس مراكز التجميع (عدد الطلبيات للأنشطة المعنية)}}$$

سادسا : يتم توزيع أعباء النشاطات على المنتجات حسب استهلاك هذه المنتجات للنشاطات ،وذلك باستعمال التكلفة الوحدوية لكل مسبب تكلفة، وبعد ذلك يتم تحميل المنتجات بالأعباء المباشرة.[1]

والشكل الموالي يوضح مراحل تطبيق نظام ABC.

[1] H. Davasse ,*Comptabilité de Gestion* . *Gestion Prévisionnelle* , Editions Foucher , Paris 2001, p 76-77.

الشكل رقم (2-9): مخطط يوضح توزيع الأعباء حسب أسلوب ABC



.
Source : L. Dubrulle , D. Jourdain , *Op.Cit* ,p368

II-4-1-3 مزايا أسلوب ABC

أولا: تعتبر طريقة ABC أداة فعالة لحساب ومتابعة التكاليف، فهي تسمح بتزويد المسؤولين بمعلومات تتناسب مع الشكل الحديث للإدارة والذي يدعى الإدارة على أساس الأنشطة" Activity Based Management (ABM)" ، كما تبين للمدراء في المؤسسة أيّ النشاطات والأقسام الواجب تحسين أدائها و التي يجب تخفيض تكاليفها.[1]

[1] D. Corfmat et autres , *La Mutation du Contrôle de Gestion* , Editions D'organisation, 2000 , p 117.118.

ثانيا : تعتبر طريقة ABC قاعدة أساسية يتم من خلالها قياس التكاليف وتحديد الهوامش حسب المنتوج أو حسب كل نشاط ، فهذه الطريقة تقدّم تشخيصا دقيقا لسياسة المنتوجات والأنشطة الخاصة ا ، كما أن سعر التكلفة في طريقة ABC هو أكثر دقة من الأساليب الأخرى ، لأنه يتم توزيع التكاليف فيها على أساس مسبب التكلفة وليس حجم الإنتاج .[1] كما لا يتم في هذه الطريقة تحويل تكاليف قسم إلى آخر كما هو معمول به في طريقة الأقسام المتجانسة .

ثالثا : في طريقة ABC تتم معالجة الأعباء غير المباشرة كالأعباء المباشرة أي على أساس النشاط الفعلي وليس باستخدام نسب توزيع عامة. وعن طريق تطبيق نظام ABC يمكن التحصل على التكلفة الفعلية لوحدات النشاط و مسببات التكلفة مما يسمح بإعداد الميزانيات بشكل دقيق ومن أمثلتها الميزانيات على أساس النشاط " Activity Based Budgeting"(ABB).[2]

II-4-2 طريقة التكاليف المستهدفة Target Costing

تسمى طريقة التكاليف المستهدفة بأسلوب كايزان "kaizen" "وهي تسمية يابانية، ففي اية ثمانينيات القرن العشرين أدرك مسؤولوا صناعة السيارات اليابانية أن تكلفة أي منتوج تتحدد بمجرد البدء في عملية التحضير والتصميم وليس الانتظار حتى بدء العملية الإنتاجية، لذا انصب الاهتمام على مرحلة تصميم المنتجات وتطويرها، كون هذه المرحلة تتدخل بشكل كبير في تحديد تكلفة المنتوج، إضافة إلى الاهتمام بجميع الوظائف الأخرى كوظيفة التسويق والتي تساهم في تحديد أحسن مستوى من الأسعار الواجبة التحقيق لجعل المنتوج قادرا على المنافسة. وعليه فإن هذه الطريقة تسعى إلى التركيز على أهم المراحل التي يسمح فيها بتخفيض التكاليف،حيث تحدد تكاليف إنتاج منخفضة ثم يتم السعي لتحقيقها.[3]

II-4-2 -1 مبادئ طريقة التكاليف المستهدفة

أولا : تعتمد طريقة التكاليف المستهدفة على العلاقة التالية :

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - الهامش

سعر البيع ↓ مفروض من طرف السوق — الهامش ↓ محدد من طرف المؤسسة

[1] R. Demeestère , *Comptabilité de Gestion et Mesures des Performances* , Edition Dunod , Paris 2004 , p 34.35.
[2] P. Lorino , *Op.Cit* , p 116-119.
[3] N. Guedj , *Op.Cit* , p 225.226.

حيث لا يتعلق الأمر هنا بطريقة لحساب التكاليف بل بطريقة مراقبة تسيير دف إلى التخفيض المستمر للتكاليف. لذا يتم تحقيق هذا الهدف انطلاقا من مرحلة تصميم المنتوج، وحتى طوال مدة حياته.

ثانيا : تحديد التكلفة التقديرية : التكلفة التقديرية هي التكلفة المستقبلية للمنتوج الناتجة عن الوضعية الحالية للمشتريات ، الإنتاج ، المبيعات ...، و في الغالب تكون التكلفة التقديرية للمنتوج أكبر من التكلفة المستهدفة ، و لهذا يجب تقليص هذا الفارق بالتعديل إما في:

- المنتوج نفسه (الخصائص التقنية).
- شروط البيع ، الانتاج ، الشراء ...

II-4- 2-2 مراحل تطبيق طريقة التكاليف المستهدفة

أولا : تحديد سعر البيع. يجب التنبؤ خلال مرحلة حياة المنتوج بـ :

- حجم المبيعات.
- سعر البيع .

حيث أن سعر و حجم المبيعات لا يبقى ثابتا طوال دورة حياة المنتوج، فيتم مثلا تحديد سعر البيع المتوسط للسنوات التي يمر ا المنتوج.

ثانيا: تحديد نسبة الهامش. وهامش أي منتوج هو مدى مساهمته في تحقيق الأرباح للمؤسسة، و نفس الشيء بالنسبة للهامش فهو في تغير مستمر كما أنه يتناقص بتقادم المنتوج.و في هذه الخطوة كذلك يتم تحديد الهامش المتوسط للمنتوج الخاص بالسنوات القادمة .

ثالثا: حساب التكلفة المستهدفة. التكلفة المستهدفة= سعر البيع المتوسط – الهامش المتوسط المستهدف. ويتم تجزئة هذه التكلفة المستهدفة إلى تكاليف مستهدفة جزئية مرتبطة بالأجزاء المكونة للمنتوج، كأن يتكون منتوج معين من ثلاثة أجزاء .

رابعا: حساب التكلفة التقديرية. يتم في هذه المرحلة استخدام تقنيات المحاسبة التحليلية (مراكز التحليل أو نظام ABC) من أجل تحديد التكلفة التقديرية للمنتوج، كما يتم تجزئة هذه التكلفة التقديرية إلى تكاليف جزئية مرتبطة بأجزاء المنتوج التي تم تحديدها في المرحلة السابقة .

خامسا : الانتقال من التكلفة التقديرية إلى التكلفة المستهدفة. في هذه المرحلة يتم تخفيض التكلفة التقديرية بغرض تقريبها من التكلفة المستهدفة، و يتم هنا التركيز على أجزاء المنتوج التي يمكن تخفيض التكاليف فيها، و هناك عدة طرق لتدنية التكاليف ومنها :

أ- التخفيض في التنوع : كاستعمال مكونات معيارية أو التخفيض في عدد خطوط التركيب .

ب- تعديل سياسة الشراء: من الممكن القيام بتخفيض عدد الموردين أو استعمال نظام الوقت المحدد.

ج- تحليل القيمة : و يتم مثلا استعمال جزء من أجزاء المنتوج ذو تكلفة أقل و جودة أدنى ، الشيء الذي يؤدي بالطبع إلى تخفيض في سعر بيع المنتوج، مما ينتج عنه انخفاض في التكلفة المستهدفة،و لكن هذا الانخفاض الحاصل في التكلفة المستهدفة يكون أقل من الانخفاض في التكلفة التقديرية، مما يؤدي إلى تقريب التكلفتين وتقليص الفارق بينهما، و مثال ذلك شركة أو مؤسسة تنتج سيارات فتقوم باستبدال محرك سيارة بآخر أقل قوة من جهة و لكنه بتكلفة أقل، غير أنه يلبي حاجيات العملاء .[1]إضافة إلى العديد من الطرق الأخرى المستخدمة لتقليص هذا الانحراف، و التي تتم عبر كل مراحل الانتاج و في مختلف الوظائف. و في الأخير يمكن القول أن طريقة التكاليف المستهدفة تتعدى كو ا أسلوب لحساب التكاليف فحسب بل هي أداة تسيير دف إلى استعمال الموارد بأكثر كفاءة و فعالية.

II-5 حدود استعمالات محاسبة التسيير في عملية مراقبة التسيير

تعتبر محاسبة التسيير أداة هامة من أدوات مراقبة التسيير، فهي تعمل على تزويد المسؤولين بأهم المعلومات و تساعد على التحليل الدقيق لنتائج المؤسسة، غير أ ا تبقى عاجزة عن تلبية كل ضروريات مراقبة التسيير نظرا للاعتبارات التالية :

- تتميز بالبطء في عرض النتائج نظرا لدقة وكثرة العمليات المحاسبية المتّبعة.[2]

-لا تسمح تقنيات محاسبة التسيير من متابعة كل التكاليف ، خاصة تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة سوء سير العمليات ، والتي تدعى التكاليف الخفية " les coût cachés "حيث لا يمكن قياسها بوحدات كمية ولا تظهر في الوثائق المحاسبية، ومن أمثلتها التكاليف الناتجة عن غيابات العمال، حيث أن حدوث تغيبات في المؤسسة يؤدي إما إلى توقف الآلة المسؤول عنها العامل المتغيب عن العمل، و إما إلى القيام بتعويض هذا العامل بآخر غالبا ما يكون أقل إنتاجية من الأول، إضافة

[1] H. Davasse et autres, *Op.Cit* p 90-92.
[2] C. Alazard et S. Sépari , *Op.Cit* , p 591.

إلى التكاليف الناتجة عن نقص جودة المنتجات مما يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية مثل فقدان زبائنها أو تحمل تكاليف خاصة بعملية معالجة المنتجات الفاسدة.[1]

فكل هذه التكاليف وغيرها لا تستطيع محاسبة التسيير متابعتها والكشف عنها لذا يتم اللجوء غالبا إلى استخدام مؤشرات خاصة قادرة على متابعة هذه التكاليف وقياسها.

III- تسيير الميزانية La gestion budgétaires

إن الدور الأساسي لمراقبة التسيير في المؤسسة هو التطبيق الجيد للإستراتيجية، لذا تلجأ المؤسسة إلى استخدام نظام تسيير الميزانية، هذا النظام الذي يعمل على تغطية جميع الوظائف ا من خلال شبكة متناسقة من الميزانيات الخاصة بكل مركز مسؤولية.

ومن خلال هذا المبحث سيتم تبيان الدور الأساسي لتسيير الميزانية وأهم الطرق المتبعة لوضع الميزانيات بشكل سليم والأنواع المختلفة من الميزانيات بالمؤسسة، إضافة إلى ذكر حدود استعمالات هذا النظام في عملية مراقبة التسيير.

III-1 مفاهيم أساسية حول تسيير الميزانية

III-1-1 الإطار العام لعملية التخطيط في المؤسسة

يمكن تعريف الإستراتيجية بأ ا مجموعة من العمليات المنظمة بغرض تحقيق أهداف معينة، مع مراعاة المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة والتغيرات المصاحبة له، فهي تعمل على دراسة الفرص والتهديدات من خلال التشخيص الخارجي للمؤسسة، ومعرفة نقاط القوة والضعف من خلال التشخيص الداخلي لها. والغرض من هذه العملية التقييمية هو تحديد المتغيرات الأساسية (Les Facteurs Clés De Succès). ولتحقيق أهداف المؤسسة يجب القيام بعملية التخطيط والمتمثلة في وضع خطط وبرامج عمل و تخصيص المواد اللازمة لتنفيذ تلك البرامج. ويمكن تعريف التخطيط بأنه مجموعة معطيات تتعلق بالمستقبل تم وضعها من طرف مسؤولي الإدارة العامة وتنظيمها في شكل خطط زمنية متفاوتة، حددت على ثلاثة مستويات :

[1] C. Alazard et S. Sépari, *Ibid,* p 242.

- الخطة الاستراتيجية: من 5 – 7 سنوات.
- الخطة العملية :من 2 – 3 سنوات.
- الميزانية: سنة أو أقل.

فبالنسبة **للخطة الإستراتيجية** فإنه يتم التركيز فيها على أهم النقاط الأساسية في الإستراتيجية والمتمثلة في تحديد الأسواق والمنتجات المستهدفة من طرف المؤسسة، إضافة إلى التكنولوجيا المستخدمة في ذلك، كما يتم خلال الخطة الاستراتيجية تحديد مختلف الإمكانيات الضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة.[1]

هذه الأهداف يتم ترجمتها إلى أهداف كمية على المدى المتوسط في إطار **خطط عملية** تتراوح مد ا من 2 إلى 3 سنوات، هذه الخطط تكون أكثر إيضاحا من سابقتها كما أن تحضيرها يتم بالتعاون مع رؤساء المراكز، وتتضمن الخطة العملية تشخيصا قصير المدى بغرض تحديد أهم المشاكل التي تواجهها مختلف الوظائف بالمؤسسة (إنتاج ، تموين ، تسويق ...).[2]

إذن فالخطة العملية تمثل الطرق الواجب اتباعها من أجل تنفيذ الاستراتيجية بشكل جيد، و التي تقتضي تحديد المسؤوليات بدقة وتخصيص الموارد لكل قسم حسب البرامج المحددة له، لهذا يمكن القول أن الخطة العملية تشكل جسر عبور بين الخطة الاستراتيجية و **الميزانيات.** فالسنة الأولى من الخطة العملية تمثل الميزانية.[3]

III-1-2 تسيير الميزانية : تعريف وخصائص

III-1-2-1 تعريف

يعتبر تسيير الميزانية نظاما قائما على عملية التنبؤ، حيث يتم من خلاله إرفاق المسؤولين ببرامج عمل مع تخصيص الموارد اللازمة لذلك، ويعّبر عن هذه البرامج بقيم وتقدر فترة تنفيذها بسنة على الأكثر، وتتم مقارنة إنجازات المسؤولين مع هذه الميزانيات دوريا من أجل تحديد الانحرافات وتحليلها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المستقبلية.[4]

والميزانية هي خطة مفصلة معّبر عنها بقيم كمية، تظهر فيها كمية الموارد الواجب تحصيلها واستعمالها خلال فترة معينة من الزمن.[5]

[1] C. Alazard et S. Sépari , *Ibid*, p 272-273.
[2] H. Loning et autres , *Op.Cit*, p 98-99.
[3] C. Alazard et S. Sépari ,*Op.Cit,* p 274
[4] J..Meyer ,*Gestion Budgétaire*,7e Edition,Dunod,Paris,1978,p18.
[5] R. W.Hilton , *Managerial Accounting*, Fourth Edition , Ed Erwin. Mc Graw- Hill,U.S.A, 1999 , p 336.

III-1-2-2 خصائص الميزانيات

تتميز الميزانيات عموما بالخصائص التالية :

- يتم من خلالها تقدير الأرباح المحتملة لوحدات الأعمال.
- يتم التعبير عن الميزانية بقيم مالية وأحيانا بقيم غير مالية.
- تغطي في الغالب فترة زمنية تقدر بسنة.
- تعتبر الميزانية بمثابة تعهد إداري يلتزم فيه المسؤولون بتحقيق أهداف محددة ويتحملون المسؤولية عن النتائج التي حققوها.
- الميزانيات المقترحة تتم معاينتها ومراجعتها والموافقة عليها من طرف سلطة عليا عن تلك التي قامت بتحضير الميزانيات.
- بعد الموافقة على الميزانية، يمكن تغييرها وتعديلها تبعا لشروط أو ظروف معينة.
- دوريا يتم مقارنة الأداء المالي الحالي بالميزانية، ثم يتم تحليل الانحرافات الناتجة وشرحها.[1]

III-1-3 دور نظام تسيير الميزانية

III-1-3-1 الميزانيات أداة تخطيط

تعمل الميزانيات على التعبير عن الخطط العملية في شكل قيم مالية ومحاسبية مما يساعد على وضع سياسات واضحة مقدما، ويلزم المستويات الإدارية على احترام المواعيد وعدم اتخاذ القرارات قبل أخذ جميع العوامل بعين الاعتبار، فالميزانيات التقديرية تعتبر وسيلة جيدة تتبين من خلالها مقدما كمية المبالغ التمويلية اللازمة ومتى تتم الحاجة إليها.[2]

III-1-3-2 تحديد المسؤوليات

تساعد الميزانيات على توضيح مسؤولية كل مدير، كما تسمح بتفويض جيد للصلاحيات، فيمكن لرئيس المركز أن يتخذ بعض القرارات وأن يتصرف في الموارد المخصصة له ضمن السير العام للمؤسسة دون انتظار موافقة الهيئة الأعلى منه، أي تطبيق جيد للامركزية.[3]

---

[1] R. N.Anthony. and V. Govindarajan, *Op.Cit* ,p 370.

[2] محمد فركوس ،الموازنات التقديرية أداة فعّالة في التسيير،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،1994،ص19.

[3] R. N.Anthony. and V. Govindarajan ,*Op.Cit* , p 372.

III-1-3-3 الرقابة وتقييم الأداء

تمثل الميزانية تعهدا من طرف رؤساء المراكز أمام إدارة المؤسسة، ويتم استخدام الميزانية كأداة رقابية من خلال مقارنة النتائج الحالية مع الأهداف المحددة بميزانية كل مسؤول، و عن طريق هذه النتائج يمكن تقييم أداء الأقسام والمؤسسات. وبما أن الميزانيات تستعمل في تقييم الأداء فمن الممكن أيضا استعمالها في تحسين أداء المراكز عن طريق تقديم الحوافز والمكافآت للمسؤولين الذين استطاعوا تحقيق الأهداف المحددة بالميزانية الخاصة م.[1]

III-1-3-4 المساهمة في عملية التنسيق في المؤسسة

تضمن الميزانيات تنسيقا داخليا بين مختلف الوظائف والأقسام في المؤسسة وكل النشاطات التي تحدث في المؤسسة، حيث أن الأهداف المحددة والوسائل اللازمة الخاصة بكل مركز متوافقة فيما بينها.[2] فمن غير المنطقي أن تتجاوز الأهداف الموضوعة في ميزانية المبيعات الطاقة الإنتاجية لمركز الإنتاج، أو أن لا تمتلك المؤسسة الموارد البشرية والمالية اللازمة لتحقيق الحجم المحدد من المبيعات،فكل وحدة انتاجية تعرف ما هو متوقع من الوحدات الأخرى التي تتعامل معها.

III-1- 4 مراحل إعداد الميزانيات

يتم تحضير الميزانيات في المؤسسة عبر خمس مراحل أساسية و هي:

III-1-4-1 مرحلة تحضير الميزانيات

في عملية تحضير الميزانيات يتم الانتقال من الخطة العملية متوسطة الأجل إلى الخطة قصيرة الأجل، والتي يتم فيها تحديد أهداف السنة المقبلة بدقة، والتعبير عنها في شكل أرقام لتوضيحها. هذه الأهداف يتم تبليغها لرؤساء المراكز كما يتم إبلاغهم بكل المعلومات المتعلقة بمحيط المؤسسة، كإعلامهم بالفرضيات الاقتصادية الممكنة والتي تخص السنة المقبلة مثل: المعلومات حول أسعار الصرف المتوقعة، نسب التضخم، التغيرات الاقتصادية [3]...، إضافة إلى القيام بعملية دراسة معمقة تشمل السوق والمنتجات والمصاريف الهيكلية الخاصة بالسنة المقبلة، وتزويد رؤساء المراكز ذه المعلومات ووضع أهداف تتم معاينتها من طرف مراقب التسيير للنظر في إمكانية تحقيقها أم لا.[4]

---

[1] R. W.Hilton , *Op.Cit,* p 337.
[2] H. Bouquin , *La Maîtrise des Budgets dans L'entreprise* , Edition EDICEF , Paris 1992 , p 19.
[3] H. Bouquin, *La Maîtrise des Budgets dans L'entreprise, Ibid* , p 58 - 59.
[4] M Gervais,*Op.Cit,* p 283.

III-1-4-2 مرحلة إعداد الميزانيات المبدئية (pré budget)

بعد القيام بعملية تحديد الأهداف الخاصة بالسنة المقبلة يتم القيام بإعداد ميزانيات مبدئية من طرف رؤساء المراكز، كما يطلب منهم تحويل خطط العمل والمعطيات الأساسية التي بحوز م إلى قيم محددة، كتحديد حجم رقم الأعمال، نسب الهامش، حصص السوق ...، وهنا يأتي الدور الرئيسي لمراقب التسيير والمتمثل في عملية التقييم الشامل لهذه الميزانيات المبدئية، والتأكد من مدى مصداقية الأرقام والقيم التي حددها رؤساء المراكز، إضافة إلى النظر في مدى تناسقها فيما بينها. كل هذه الإجراءات تتم قبل إرسال هذه الميزانيات المبدئية إلى الإدارة العليا للتناقش حولها.

III-1-4-3 مرحلة التنافش حول هذه الميزانيات مع الإدارة العليا

خلال هذه المرحلة يتم التناقش والتفاوض ومناقشة الميزانيات المبدئية مع الإدارة العليا، وهنا يقوم مراقب التسيير في كل مستوى تنظيمي بضمان وجود تناسق بين هذه الميزانيات وأهداف الإدارة العليا، كما يعمل على اقتراح الحلول المناسبة بغرض التعديل في الأهداف لإحداث تقارب بين تطلعات الطرفين (الإدارة العليا ورؤساء المراكز).[1] كما يتم خلال هذه المرحلة تجميع هذه الميزانيات بغرض التأكد من مدى تناسقها فيما بينها وانسجامها، إضافة إلى القيام بعملية التناقش حول الموارد اللازمة لكل مركز من أجل تحقيق الأهداف المحددة له.[2]

III-1-4-4 مرحلة تحضير الميزانية النهائية

في هذه المرحلة يتم إعداد الميزانيات النهائية الخاصة بكل مركز مسؤولية، ويقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بالتكفل بجميع العمليات ذات الطابع الإداري والمحاسبي التي تسمح بالانتقال من برامج مصادق عليها من طرف الإدارة العليا إلى ميزانيات مفصلة تحدد فيها المسؤوليات والمهام بوضوح.

III-1-4-5 مرحلة المتابعة والتحديث

بعد عملية الموافقة على الميزانيات وتخصيص الموارد اللازمة لكل مركز، يتم القيام بعملية المتابعة وتحديث الميزانيات، بمعنى مراعاة التطورات الحاصلة في المحيط وكذا النتائج الفعلية لرؤساء المراكز، إضافة إلى ضرورة إدراج المعطيات والنتائج الفعلية للسنة الحالية في عملية وضع التقديرات الخاصة بالسنة المقبلة

[1] H.Bouquin , *La Maîtrise des Budgets dans L'entreprise,. Op.Cit* , p 59 – 61.
[2] A.Dayan , *Op.Cit* , p 810.

، وبتعبير آخر فإن عملية وضع الميزانيات للسنة المقبلة يجب أن لا يتم الاعتماد فيها على ميزانية السنة الحالية بل على نتائجها الفعلية.[1]

III-2 الميزانيات الأساسية بالمؤسسة

توجد أربعة أصناف من الميزانيات بالمؤسسة وهي:

- ميزانية الاستغلال.
- ميزانية الاستثمار.
- ميزانية المصاريف العامة .
- ميزانية الخزينة .

III-2-1 ميزانيات الاستغلال Les budgets d'exploitation

يرتبط هذا النوع من الميزانيات بدورة الاستغلال في المؤسسة وبحجم النشاط فيها، وتضم ميزانيات الاستغلال العديد من الميزانيات مثل: ميزانية المبيعات وميزانية الإنتاج وميزانية التموين.

III-2-1-1 ميزانية المبيعات Budget des ventes

تمثل ميزانية المبيعات تعهدا من طرف المسؤولين بتحقيق حجم نشاط معين، ففي هذا النوع من الميزانيات يتم تحديد الكميات المتوقع بيعها وهذا بعد القيام بعدة دراسات تشمل معرفة طاقات المؤسسة وقدرا ا، إضافة إلى عوامل أخرى مثل تطور السوق و المنافسة ...، حيث يقوم كل مسؤول تجاري في المؤسسة بتحديد الكميات المقدر بيعها للإثني عشر شهرا المقبلة، ويتم استخدام العديد من طرق التنبؤ كطريقة المربعات الصغرى و طريقة السلاسل الزمنية وغيرها من الطرق التي تساعد في تحديد حجم المبيعات الذي يتناسب مع الظروف المحيطة بالمؤسسة. بعد ذلك يتم تقييم هذه التقديرات وتحديد رقم الأعمال الواجب تحقيقه عن طريق ضرب الكميات المقدرة في سعر البيع المقدر.[2]

ويكون من الأفضل وضع ميزانيات المبيعات حسب المناطق الجغرافية أو حسب نوعية المنتجات من أجل تسهيل عملية الرقابة ومتابعة أداء المسؤولين بطريقة أفضل.

---

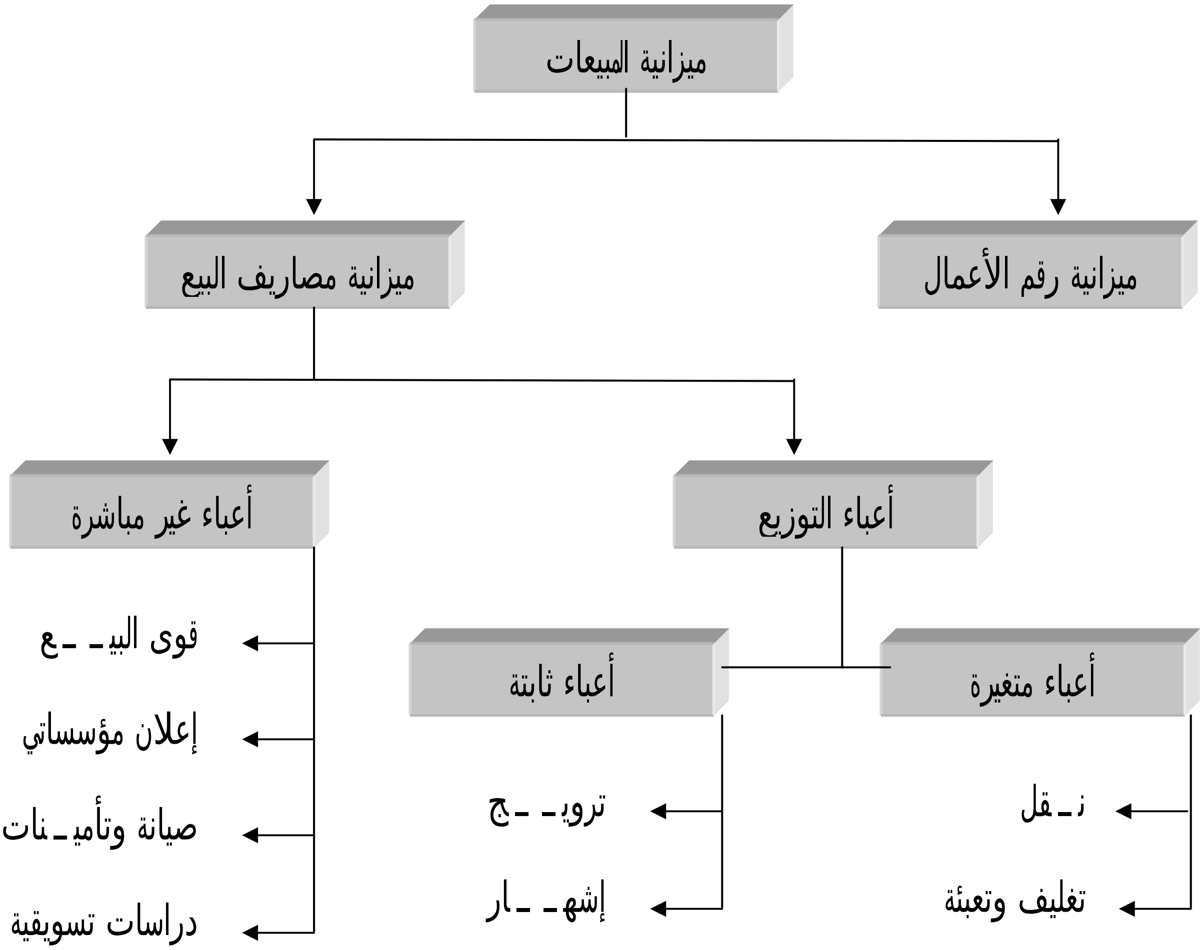
[1] H. Bouquin , *La Maîtrise des Budgets dans L'entreprise, Op.Cit* , p 62.
[2] I. D. Kerviler et L.D. Kerviler ,*Op.Cit*, p 61.

إضافة إلى وضع ميزانية المبيعات فإن عملية البيع تحتاج إلى مصاريف تتعلق بقوى البيع و الإشهار و مصاريف التوزيع...، لذا من الضروري كذلك وضع ميزانية مصاريف البيع لتكملة نظام ميزانية المبيعات. و بالنسبة لمصاريف البيع فمنها المتغيرة التي ترتبط مباشرة بكمية المبيعات ومنها الثابتة التي لا تتأثر بحجم المبيعات. [1]

و الشكل الموالي يوضح أهم العناصر التي تخص ميزانية المبيعات .

[1] P. Boisselier, *Op.Cit*, p324.

الشكل (2-10): العناصر الداخلة في ميزانية مصاريف البيع



Source : P. Boisselier , *Idem,* p 324 .

III-2-1-2 ميزانية الإنتاج Budget de production

يتم في هذه الميزانية تحديد حجم الإنتاج الخاص بفترة الاستغلال، و الملاحظ هو وجود علاقة مباشرة بين ميزانية المبيعات و ميزانية الإنتاج، فبالرغم من أن هناك عدة عوامل تؤثر على كمية الإنتاج مثل الطاقة الإنتاجية المتاحة، فإن كمية الإنتاج تتحدد بشكل أكبر من خلال ميزانية المبيعات، و يتم تحديد برنامج للإنتاج الخاص بالسنة المقبلة كما يلي:[1]

[1] P. Boisselier , *Ibid* , p 285-286.

برنامج الإنتاج=كمية المبيعات المقدرة+مخزون آخر مدة-مخزون أول مدة .

و تسعى المؤسسة عموما إلى تعظيم إنتاجها و تقليص التكاليف و الاستغلال الأمثل لطاقتها الإنتاجية، و لهذا يتم اعتماد طرق حسابية من أجل تنظيم عملية الإنتاج و تحديد الاحتياجات بدقة، و من أمثلة هذه الطرق توجد طريقة السمبلكس و طريقة "PERT".

III-2-1-3 ميزانية التموين Budget d'approvisionnement

تتطلب عملية الإنتاج مواد أولية يتم استخدامها في نشاطها، و لهذا فإن عملية الانتقال من برنامج الإنتاج إلى برنامج التموين يتطلب استخدام المعطيات التقنية المتعلقة بتركيبة المنتجات، فكل منتوج يجب أن تتم معرفة قائمة المواد اللازمة و القطع الداخلة في إنتاجه و تحديد كميا ا، لذا يمكن اعتبار برنامج الإنتاج مصدرا يعتمد عليه في معرفة كمية المواد الواجب شراؤها. وترتبط عموما عملية وضع ميزانية التموين بمشكلة إدارة المخزونات، حيث يجب على إدارة المشتريات تجنب عاملين اثنين و هما:

- الزيادة في كمية المخزون و التي تؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية .
- عملية الانقطاع التي تحصل في عملية الإمداد، والتي قد تؤدي إلى تعطيل العملية الإنتاجية مما يؤثر على مبيعات المؤسسة.[1]

و من أجل هذا تم المؤسسات بعملية التموين، و تلجأ في ذلك إلى استخدام عدة تقنيات في تسيير مخزو ا بما يتماشى مع السير الحسن للعملية الإنتاجية. ومن أمثلة هذه التقنيات توجد الطرق التقليدية لتسيير المخزون مثل نموذج « Willson » بجميع حالاته، و الطرق الحديثة مثل نظام الوقت المحدد « Just in time » .

[1] D. Leclère , *Gestion Budgétaire* , *Eyrolles Université*, Paris , 1994, p 87.

III-2-2 ميزانية الاستثمارات Budget d'investissement

كما هو معروف لحد الآن فإن هناك عدة أنواع من مراكز المسؤولية، و من بينها مراكز الاستثمارات التي تم بتحقيق أحسن استغلال للأموال المستثمرة فيها على المدى الطويل و تحقيق أكبر عائد ممكن، فالميزانيات التي تم دراستها حتى الآن تم فقط بدورة الاستغلال بينما ميزانية الاستثمارات ترتبط بالمدى الطويل، فهي دف إلى تحقيق استثمارات لتحسين أداء المؤسسة و تطوير نشاطا ا.

و تتضمن ميزانية الاستثمارات: العائدات و التدفقات النقدية المتوقع أن يحققها المشروع الاستثماري، كما تظهر في هذه الميزانية جميع أنواع المصاريف التي يتحملها المشروع كتكاليف الاستغلال و الاهتلاكات و التغيرات الحاصلة في احتياجات رأس المال العامل.[1] كل هذه البيانات تظهر بالتفصيل على مدى السنوات التي يتم فيها الاستثمار، و تعتبر ميزانية الاستثمار ذات تأثير مباشر على ميزانية الخزينة خاصة فيما يتعلق بالتدفقات النقدية، و تستعمل المؤسسات عدة طرق من أجل و ضع الخطط الاستثمارية و تقييم مدى نجاح هذه المشاريع الاستثمارية ،و يوجد من بين هذه الطرق :

- معدل العائد على الاستثمار Return on investement ROI.
- القيمة الحالية الصافية Valeur Actuel Net VAN .
- معدل العائد الداخلي Taux de Rentabilité Interne TIR.

و لا يكفي أن يكون المشروع الاستثماري مربحا لقبوله، بل يجب أولا ترتيب هذه الاستثمارات حسب مردوديتها و درجة الخطر المتوقع منها ثم تحديد البرنامج السنوي الاستثماري من خلال قدرات المؤسسة على تمويل هذه المشاريع.[2]

و يتجلى دور مراقب التسيير في هذا اال من خلال:

أولا: قبل الانطلاق أو البدء في المشروع الاستثماري فهو يقوم بـ :

- المتابعة الجيدة للإجراءات الداخلية المتعلقة بالمشروع الاستثماري.
- التأكد من أن تكون جميع الدراسات قد تمّت حول هذا المشروع بطريقة موضوعية.
- دراسة كل ما يتعلق ذا الاستثمار من تكاليف و طرق التمويل و مردودية المشروع.

[1] D. Leclère , *Ibid* ,p 113.
[2] D. Leclère , *Ibid* ,p 125.

ثانيا: بعد الانطلاق في المشروع الاستثماري و وضع الميزانية الخاصة به يقوم مراقب التسيير بـ:
- التحقق من مدى مطابقة المردودية الفعلية للمشروع مع التوقعات.
- التأكد من تحقيق الأهداف الكمية و النوعية من طرف هذا المشروع.[1]

III-2-3 ميزانية المصاريف العامة Budget de frais généraux

إضافة إلى الميزانيات العملية ذات العلاقة المباشرة بعملية الإنتاج-كميزانية المبيعات، التموين، الإنتاج...- توجد ميزانيات أخرى مرتبطة بمصالح ذات صلة غير مباشرة بالعملية الإنتاجية، وهي تلك المصالح و المراكز الوظيفية مثل مصلحة الإدارة العامة و مصلحة البحث و التطوير و المحاسبة وغيرها من المراكز التي يصعب تحديد قيمتها المضافة بالنسبة للمؤسسة. و لذا فإن المؤسسة تجد صعوبات كثيرة في تحديد الميزانية الخاصة ا، كما أن عملية قياس أداء هذه المراكز الوظيفية يعتبر أمرا صعبا للغاية نظرا لغموض العلاقة الموجودة بين الأهداف و الوسائل، و لهذا فغالبا ما تلجأ المؤسسات في تحديد ميزانية هذه المراكز إلى اعتماد عملية التحكيم من طرف الإدارة العليا حيث يتم تحديد حصة كل مركز و تقدير التكاليف الخاصة به حسب تكرر العمليات. و ترتكز عملية التقييم على مبدأ احترام المسؤولين في هذه المراكز للميزانية المحددة دون تجاوزها.

وقد ظهرت تقنيات تساعد في تحضير الميزانيات الخاصة بالمصاريف العامة لهذه المراكز، ومن أمثلتها طريقة الموازنات على أساس صفري " (BBZ)Budget à Base Zéro " وطريقة تحليل القيمة[2].

ونظرا لكون أغلب تكاليف هذه المصالح الوظيفية هي تكاليف ثابتة فإنه يتم استخدام طريقة **BBZ** لإيجاد علاقة واضحة بين الأداء المحقق من طرف هذه المصالح و الموارد المخصصة لها .

ويعرّفها Peter Pyhrr -مؤسس هذه الطريقة- على أ ا تقنية تعتمد على إجراءات التخطيط، وتتطلب من مسؤول كل مركز أن يقدم تبريرا مفصلا للنفقات التي يحتاجها من أجل تنفيذ مهامه. وتتلخص طريقة BBZ في القيام بوضع ميزانية لهذه المصالح على أساس الاحتياجات الحالية لهذه المراكز دون الاعتماد على البيانات الخاصة بالسنوات السابقة، أي على **أساس صفري**. وتتم هذه العملية في أربع مراحل أساسية تتمثل في:

---
[1] I. D. Kerviler et L. D. Kerviler, *Op.Cit* , p 92.
[2] A. Dayan , *Op.Cit* , p 811.

1) تقسيم المؤسسة إلى نشاطات أساسية يتم فيها تحديد المهام الواجب أداؤها من طرف المسؤولين عن هذه الأنشطة.
2) قيام كل مسؤول عن نشاط ما بتحديد الوسائل التي يحتاجها من أجل تنفيذ مهامه.
3) قيام كل مسؤول بتقديم تبرير لكل المهام التي يقوم ا من أجل الحصول على الموارد والوسائل التي يحتاجها لأداء مهامه.
4) قيام المؤسسة بترتيب هذه النشاطات ثم اختيار تلك التي تحقق أكبر مردودية.[1]

III-2-4 ميزانية الخزينة والحسابات التقديرية

Budget de trésorerie et comptes prévisionnelle

يتم في هذه الميزانيات تلخيص مختلف الميزانيات السابقة، فبالنسبة لميزانية الخزينة فإنه يتم فيها ترجمة المعطيات المتواجدة بالميزانيات في شكل تحصيلات ومدفوعات نقدية، فهي تسمح بالمتابعة المنتظمة لوضعية خزينة المؤسسة، وتساعد على تحديد احتياجات المؤسسة المستقبلية (تسديد الديون، استثمارات جديدة، اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية لتغطية العجز...)[2].كما يتم في ميزانية الخزينة عرض مختلف التدفقات النقدية شهريا من أجل تسهيل المتابعة، ويوجد هناك نوعان من التدفقات النقدية :تدفقات داخلية (مقبوضات)، وأخرى خارجية (مدفوعات)، كما أن هذه التدفقات منها ما هو مرتبط بعملية الاستغلال ومنها ما هو خارج الاستغلال.

فبالنسبة للتدفقات المرتبطة بدورة الاستغلال توجد :

- مبيعات بضاعة (مقبوضات) .
- تسديد ديون الموردين (مدفوعات) .
- مصاريف العمال .
- تسديد الرسم على القيمة المضافة (TVA).

والتدفقات الخارجة عن الاستغلال مثل :

- تنازلات عن الأصول، ارتفاع رأس المال(مقبوضات) .
- توزيع الأرباح (مدفوعات).

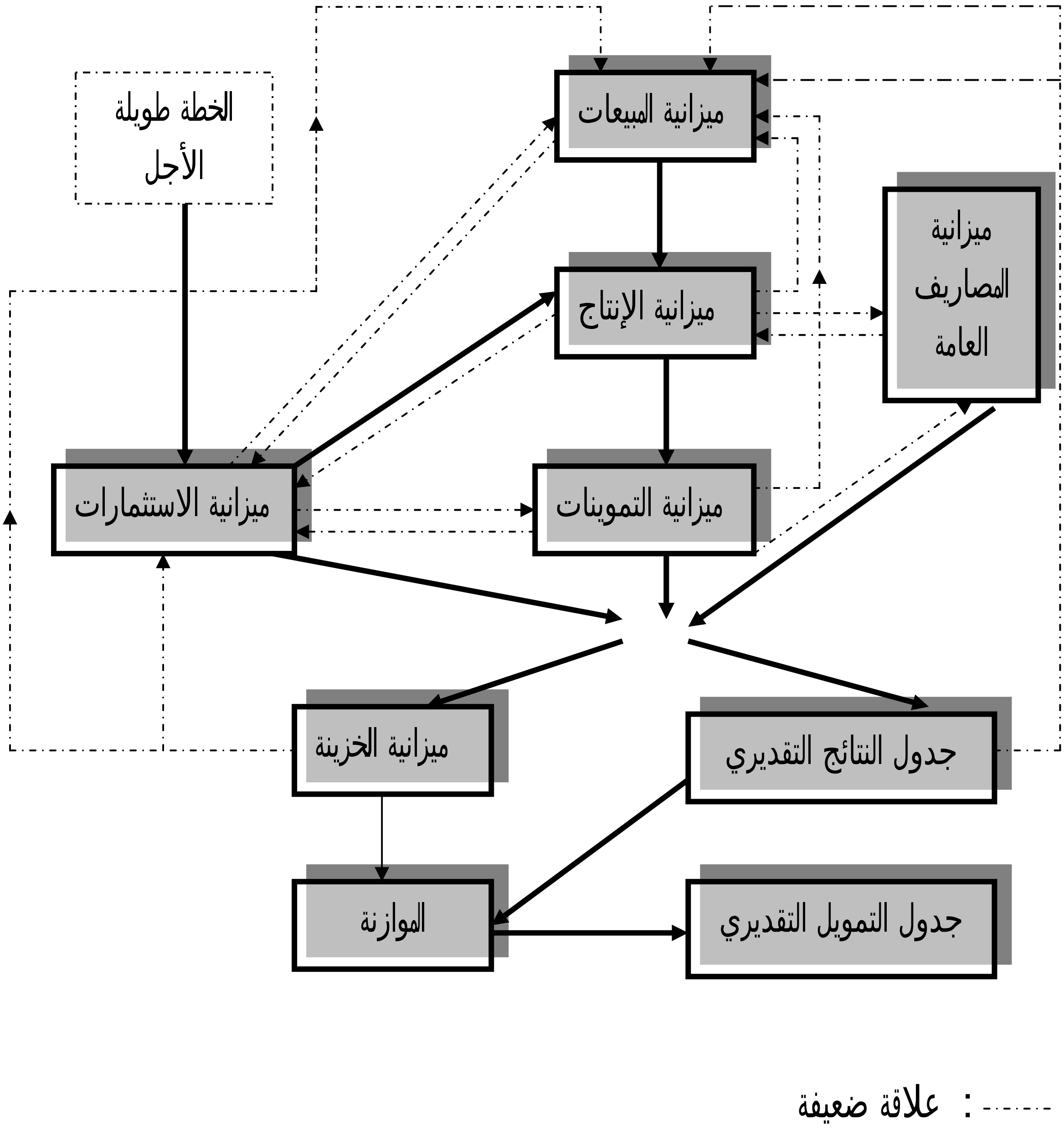
[1] C. Alazard et S. Sépari , *Op.Cit* , p 520-522.
[2] A.Dayan ,*Op.Cit,* p 811.

والفرق بين قيمة المدفوعات والمقبوضات يمثل رصيد الخزينة، ويكون هذا الرصيد إما فائضا أو عجزا[1]. لذا فإنه يتم الحكم على كل البرامج المتّبعة و التي تخص النشاطات في المؤسسة بعد الانتهاء من عملية إعداد ميزانية الخزينة، حيث تُظهر ميزانية الخزينة السيولة النقدية الناتجة عن العمليات التي حدثت في ميزانية المبيعات أو الاستثمارات، فغالبا ما تقود البيانات التي تظهر في ميزانية الخزينة إلى إجراء تعديلات في الميزانيات الأخرى بما يتناسب مع الوضعية المالية المستقبلية للمؤسسة(التخلي عن استثمارات معينة، تعديل في فترات تحصيل الديون...).

أما في ما يخص الحسابات التقديرية كحساب النتائج و الموازنة الختامية التقديرية، فإنه يتم إعدادها بعد الانتهاء الكلي من تحضير كل الميزانيات،[2] و هذه الحسابات التقديرية تساعد على إظهار النتيجة المتوقعة للمؤسسة، كما تظهر فيها حالة الأصول والخصوم في المؤسسة، مما يسمح بالقيام بعمليات التحليل المالي، كدراسة احتياجات رأس المال العامل وغيرها من التقنيات المالية المتبعة في عملية التخطيط المالي.

[1] I. D. Kerviler et L. D. Kerviler , *Op.Cit* , p 65-66.
[2] D. Leclère, *Op.Cit* , p 134.

الشكل رقم (2-11) : العلاقة بين الميزانيات في المؤسسة .



Source : M. Gervais ,*Op.Cit*, p 298 .

III-3 مراقبة الميزانية وتحليل الانحرافات

Le contrôle budgétaire et l'analyse d'écarts

III-3-1 تحديد مفهوم مراقبة الميزانية

بعد القيام بعملية ترجمة أهداف المؤسسة في شكل ميزانيات لمختلف الوظائف يتم بعد ذلك متابعة الإنجازات وذلك عن طريق مراقبة الميزانية. وقد عرّف M Gervais مراقبة الميزانية كما يلي:[1]

تتمثل مراقبة الميزانية في عملية المقارنة المستمرة بين النتائج الفعلية والنتائج التقديرية المحددة في الميزانيات بغرض :

- البحث عن أسباب الانحرافات.
- تزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات حول هذه الانحرافات.
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية الممكنة.
- تقييم أداء المسؤولين.

III-3-2 تحليل الانحرافات

عند القيام بعملية حساب وتحليل الانحرافات هناك عدة قواعد يجب احترامها و تتمثل في :

- إن الانحرافات الناتجة تدل على وقوع خطأ في عملية التسيير، لذا يجب إبلاغ المهتمين بسرعة.
- احترام مبدأ:لكل ميزانية مسؤول قائم عليها، مما يعني ضرورة إبلاغ المسؤولين بالانحرافات الناتجة دون سواهم، فمن غير الدي التحاور مع مسؤول حول انحرافات تخص قسم أو أقسام أخرى.
- الاهتمام فقط بالانحرافات غير العادية و التي تتجاوز نسبة 5% حيث:

%الانحراف = (الانحراف / التنبؤات) × 100

- ضرورة العمل بمبدأ مشاركة المسؤولين في عملية وضع التنبؤات والمعايير، وكذا معالجة هذه الانحرافات لضمان تحقيق الأهداف المرجوة من عملية حساب الانحرافات ألا وهي تحسين سير العمليات في المؤسسة.[2]

[1] M Gervais , *Ibid* , p20.
[2] J. Meyer , *Op.Cit* , p 29-32.

III-3-2-1 الانحراف على النتيجة L'écart sur résultat

يمثل الانحراف على النتيجة الفرق بين النتيجة الفعلية والنتيجة التقديرية ويتم حسابه بالاعتماد على معطيات **جدول حسابات النتائج**:

الانحراف على النتيجة = النتيجة الفعلية – النتيجة التقديرية .

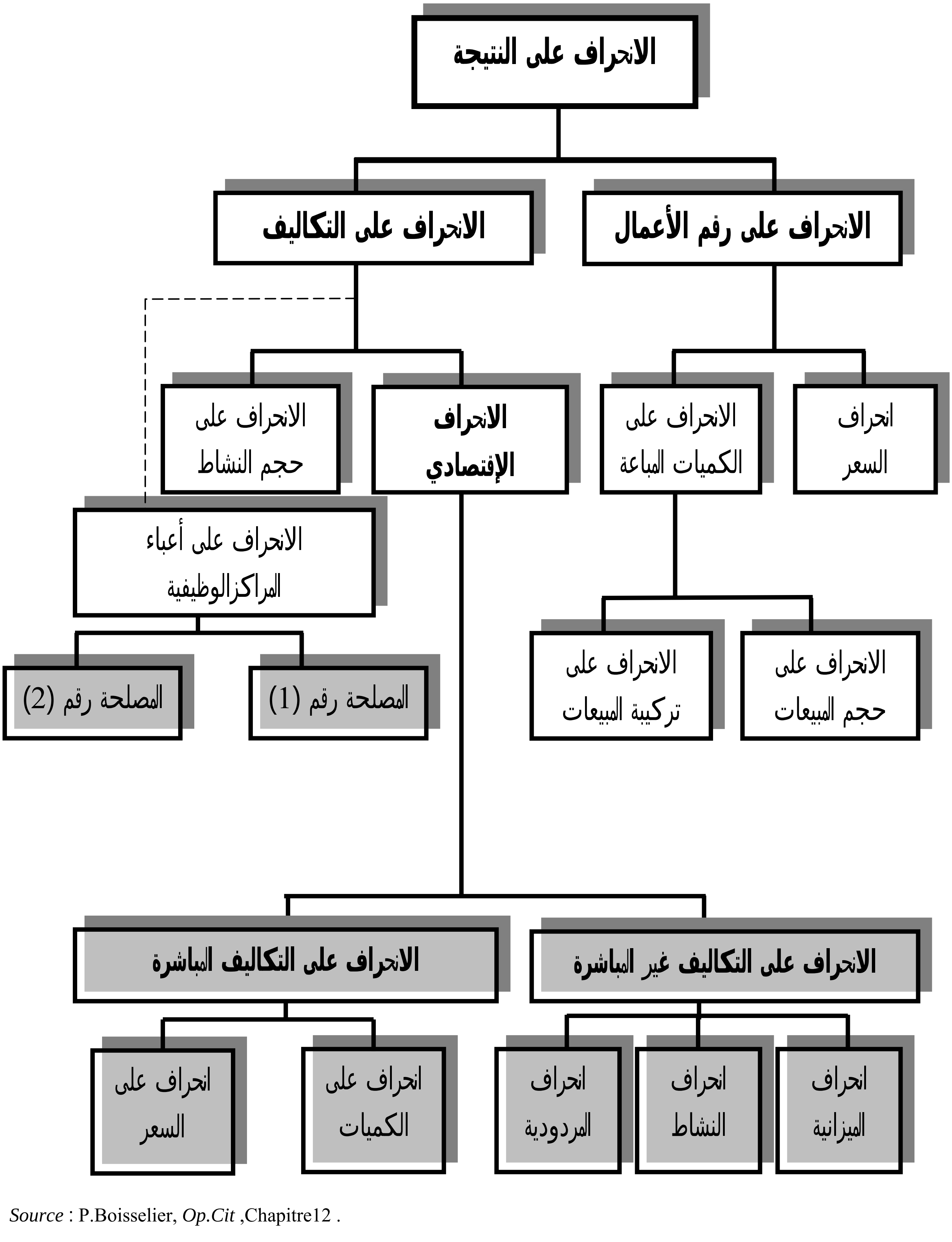
إذا كان هذا الانحراف موجبا فهذا في صالح المؤسسة والعكس إن كان سالبا، ويمكن تجزئة الانحراف على النتيجة إلى :

الانحراف على النتيجة=الانحراف على رقم الأعمال- الانحراف على مجموع التكاليف[1].

والشكل الموالي يوضح الأنواع المختلفة من الانحرافات :

[1] التكاليف تضم المباشرة وغير المباشرة اضافة إلى أعباء المراكز الوظيفية.

الشكل رقم (2-12) : تحليل الانحرافات



Source : P.Boisselier, *Op.Cit* ,Chapitre12 .

قبل البدء في تحليل انحراف النتيجة يجب تحديد الأنشطة وكل أنواع التكاليف. والجدول الموالي يلخص مختلف النشاطات والتكاليف المرتبطة ا :

الجدول رقم (2-3) :طرق تحديد التكاليف

	إنتاج فعلي			إنتاج معياري
مستوى النشاط	**نشاط فعلي**		**نشاط تقديري**	**نشاط معياري (عادي)**
نوعية النشاط	النشاط الناتج بعد الانتهاء من العملية الإنتاجية		النشاط محسوب مسبقا على أساس الإنتاج الفعلي ولكن بالاستناد إلى معايير محددة مسبقا.	النشاط محسوب على أساس إنتاج تم في الظروف العادية(معياري).
حساب النشاط	الكميات الفعلية لعوامل الإنتاج ×الإنتاج الفعلي =النشاط الفعلي		الكميات المعيارية لعوامل الإنتاج×الإنتاج الفعلي =النشاط التقديري	الكميات المعيارية لعوامل الإنتاج×الإنتاج العادي =النشاط المعياري
نوعية التكلفة الوحدوية	التكلفة الفعلية المحددة على أساس الإنتاج الفعلي	التكلفة التقديرية المحسوبة على أساس النشاط الفعلي والتكاليف المعيارية	التكلفة التقديرية المحددة على أساس النشاط التقديري والتكاليف المعيارية	التكلفة المعيارية
طريقة الحساب	النشاط الفعلي× التكلفة الفعلية لعوامل الإنتاج	النشاط الفعلي× التكلفة المعيارية لعوامل الإنتاج	النشاط التقديري × التكلفة المعيارية لعوامل الإنتاج	النشاط العادي(معياري) × التكلفة المعيارية لعوامل الإنتاج
ا موع الكلي للأعباء	**التكاليف الفعلية**	**التكاليف المعيارية للنشاط الفعلي**	**التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي**	**التكاليف المعيارية للنشاط العادي.**

Source : P. Boisselier,*Ibid*,p 258-259 .

III-3-2-2 الانحراف على رقم الأعمال L'écart sur chiffre d'affaire

و يمثل الفرق بين رقم الأعمال الفعلي ورقم الأعمال المقدر.

الانحراف على رقم الأعمال = المبيعات الفعلية – المبيعات المقدرة .

الانحراف على رقم الأعمال=(الكمية الفعلية×السعر الفعلي)-(الكمية المقدرة×السعر المقدر)

و يظهر هذا الانحراف مدى تطابق المبيعات الفعلية مع المبيعات المقدرة، لهذا فهو يقيس أداء مسؤولي **إدارة المبيعات**.

ويمكن تحليل الانحراف على رقم الأعمال إلى:

أولا: انحراف السعر

يقيس هذا الانحراف التغير الذي حصل بين السعر الفعلي و السعرالمقدر بدلالة الكميات الفعلية:

انحراف السعر= (السعر الفعلي-السعر المقدر) × الكميات الفعلية

ثانيا: انحراف الكميات

يقيس هذا الانحراف التغير الذي حصل بين كمية المبيعات الفعلية والمقدرة مقّيما بالسعر المقدر:

انحراف الكميات=(الكميات المباعة الفعلية-الكميات المباعة المقدرة)×السعر المقدر

وينقسم انحراف الكميات إلى انحرافين في حالة توفر المؤسسة على عدة منتجات.

-أ- الانحراف على تركيبة المبيعات L'écart sur composition des ventes

ويمثل الفرق الحاصل بين رقم الأعمال المقدر الخاص بالتركيبة **الفعلية** للمنتجات_ لتكن مثلا المنتوجات أ ، ب ، ج، بالتركيبات الآتية: (20% أ، 50% ب، 30% ج)_ ورقم الأعمال المقدر الخاص بالتركيبة **المقدرة** للمنتوجات و لتكن مثلا :(25% أ ، 30% ب ، 45% ج).

هذا الفرق يتم ضربه في الكمية الفعلية الكلية للمبيعات (جميع المنتوجات). فهذا الانحراف يسمح بمعرفة التغير الحاصل في رقم الأعمال المقدر نتيجة التغير في تركيبة المنتجات، فمثلا قد يؤدي انتقال طلب الزبائن على المنتوج أ إلى المنتوج ب لنفس المؤسسة إلى تغير رقم الأعمال المتوقع .

ويحسب الانحراف على تركيبة المبيعات كما يلي :

الانحراف الجزئي على تركيبة المبيعات الخاص بالمنتوج-أ- = مجموع الكمية الفعلية المباعة × (التركيبة الفعلية للمنتوج أ – التركيبة المقدرة للمنتوج أ) × السعر المقدر للمنتوج أ .

ونفس الطريقة بالنسبة للمنتجات الأخرى ب، ج ،د،...

الانحراف على تركيبة المبيعات= Σ (الانحراف الجزئي على تركيبة المبيعات)

-ب- الانحراف على الحجم الإجمالي للمبيعات

و يمثل الفرق الحاصل بين الكميات الفعلية المباعة الكلية والكميات المقدرة المباعة الكلية . و تعود المسؤولية هنا إلى ا**لمصلحة التجارية .**

و يحسب كما يلي :

- الانحراف الجزئي على حجم المبيعات الخاص بالمنتوج أ=

(الكمية الفعلية المباعة – الكمية المقدرة المباعة) x التركيبة المقدرة للمنتوج أ x سعر البيع المقدر للمنتوج أ .

↓ الكمية (أ+ب+..) ↓ الكمية (أ+ب+..)

- الانحراف الجزئي على حجم المبيعات الخاص بالمنتوج ب=

(الكمية الفعلية المباعة–الكمية المقدرة المباعة) x التركيبة المقدرة للمنتوج ب x سعر البيع المقدر للمنتوج ب.

↓ الكمية (أ+ب+..) ↓ الكمية (أ+ب+..)

و نفس الطريقة في حالة وجود منتجات أخرى.

الانحراف على الحجم الإجمالي للمبيعات = Σ (الانحرافات الجزئية على حجم المبيعات) [1]

[1] C. Horngren et autres , *Op.Cit*, p 116 – 119 .

III-3-2-3 : الانحراف على أعباء المراكز الوظيفية

و يقيس أداء المسؤولين عن **ميزانية المصاريف العامة (**إدارة عامة ، بحث و تطوير ، محاسبة ..) ،و تعتمد عملية الرقابة في هذه الحالة على التأكد من عدم تجاوز المسؤولين للميزانية المحددة لهم ، مع تقديم خدمات بجودة معينة للأقسام الأخرى.

الانحراف على أعباء المراكز الوظيفية = المصاريف المحددة في الميزانية – المصاريف الفعلية للمركز [1]

III-3-2-4 الانحراف على التكاليف

يخص هذا الانحراف الميزانيات التي لها علاقة بالعملية الانتاجية مثل **ميزانية الإنتاج، التموين، التوزيع ..،** لذا فإن هذا الانحراف يشمل جميع أنواع التكاليف المباشرة و غير المباشرة التي تتدخل في العملية الإنتاجية، و يتم حساب هذا الانحراف كما يلي :

الانحراف على التكاليف = التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية للنشاط العادي

و تتدخل في هذا الانحراف العديد من العوامل :

- تكلفة مختلف العوامل المكونة للمنتوج (مواد أولية ، يد عاملة).
- حجم النشاط ، فنادرا ما يتطابق الإنتاج الفعلي مع المعياري.
- تغير النشاط العادي (المعياري).

و لهذا فإن الانحراف على التكاليف لا يعطي صورة واضحة لأسباب الانحراف نظرا لتدخل العديد من العوامل، و من أجل هذا يتم تجزئته إلى انحرافين :

- الانحراف الاقتصادي (الكلي)
- الانحراف على حجم النشاط .

[1] I. D. Kerviler et L. D. Kerviler ,*Op.Cit*, p.92.

أولا : الانحراف الاقتصادي (الكلي) L’écart global

الانحراف الكلي = التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي

ويظهر أن سبب هذا الانحراف هو عدم تطابق التكاليف الفعلية مع المعيارية، إضافة إلى الاختلاف في استهلاك كمية عوامل الإنتاج الفعلية مع المعيارية. وللتدقيق أكثر في أسباب هذا الانحراف يجب تجزئته إلى انحرافين :

- انحراف على التكاليف المباشرة.
- انحراف على التكاليف غير المباشرة.

ثانيا : الانحراف على حجم النشاط L’écart sur volume d’activité:

الانحراف على حجم النشاط = التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي – التكاليف المعيارية للنشاط العادي

⇕

الانحراف على حجم النشاط=إنتاج فعلي– إنتاج معياري(التكلفة المعيارية لعوامل الإنتاجxالكميات المعيارية لعوامل الإنتاج)

من خلال هذه المعادلة يظهرأن سبب الانحراف لا يعود إلى الاختلاف بين التكاليف الفعلية والمعيارية لعوامل الإنتاج، بل يعود إلى الاختلاف بين الإنتاج الفعلي و المعياري ،لذا لا يتم الاعتماد على هذا النوع من الانحراف كثيرا في الحياة العملية.[1]

III-3-2-5: تحليل الانحراف الكلي (الاقتصادي)

أولا : الانحراف الكلي على الأعباء المباشرة

ينقسم هذا الانحراف إلى انحراف على التكلفة وانحراف على الكمية. ويخص المواد الأولية المستهلكة واليد العاملة المباشرة المستخدمة في عملية الإنتاج.

[1] P. Boissselier,*Op.Cit*, p260-264.

ويرمز إلى: الكمية الفعلية من عوامل الإنتاج بـ: ك ف.

الكمية المقدرة من عوامل الإنتاج الموافقة للإنتاج الفعلي بـ : ك م.

التكلفة الوحدوية الفعلية لعوامل الإنتاج بـ: ت ف.

التكلفة الوحدوية المعيارية لعوامل الإنتاج بـ : ت م.

ويكون : الانحراف الكلي = التكاليف الفعلية – التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي

= (ك ف x ت ف) – (ك م x ت م)

= [(ت ف – ت م) x ك ف] + [(ك ف – ك م) x ت م]

انحراف التكلفة　　　انحراف الكمية

-أ- انحراف التكلفة = (ت ف – ت م) x ك ف

يقيس هذا الانحراف مدى قدرة المركز على التحكم في تكلفة عوامل الإنتاج، سواء مواد أولية أو يد عاملة مباشرة.

-ب– الانحراف على الكمية = (ك ف – ك م) x ت م

يبين هذا الانحراف قدرة المركز على التحكم في كمية المواد المستهلكة في عملية الإنتاج سواء مواد أولية أو يد عاملة مباشرة .

وخلال عملية شرح هذه الانحرافات يجب توخي الحذر. فإذا كان انحراف الكمية الخاص باليد العاملة المباشرة موجبا (غير ملائم) ، فهذا لا يعني بالضرورة أن العمال أقل إنتاجية مما كان متوقعا ، بل هناك أسباب كثيرة يمكن أن تؤدي إلى زيادة ساعات العمل الفعلية، مثل : حدوث غيابات تم تعويضها بساعات عمل إضافية، أو حدوث عطل في الآلة أدى إلى نقص الإنتاجية . لهذا فإن حساب الانحرافات ما هو إلا مؤشر للكشف عن حدوث المشاكل.

ثانيا : الانحراف الكلي على الأعباء غير المباشرة[1]

ينقسم الانحراف الاقتصادي على الأعباء غير المباشرة إلى ثلاثة انحرافات:[1]

[1] هناك طريقتان في حساب هذه الانحرافات الجزئية، وهما طريقة الأسلوب المحاسبي وأسلوب مراقبة التسيير . وقد تم إتباع الأسلوب المحاسبي على سبيل المثال لا الحصر.

- انحراف الميزانية.
- انحراف النشاط.
- انحراف المردودية.

-أ- انحراف الميزانية:

يمثل انحراف الميزانية الفرق بين التكاليف الفعلية و**الميزانية المرنة "Budget flexible"**، حيث يتم في الميزانية المرنة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، و هذه الميزانية تتغير تبعا لتغير حجم النشاط، وتكون على الشكل التالي :

الميزانية المرنة = التكلفة المتغيرة المعيارية الوحدوية x حجم النشاط الفعلي+ التكاليف الثابتة

انحراف الميزانية = التكاليف الفعلية – الميزانية المرنة للنشاط الفعلي

انحراف الميزانية = التكاليف الفعلية – [التكاليف المتغيرة المعيارية الوحدوية x حجم النشاط الفعلي+ التكاليف الثابتة]

بما أن التكاليف الثابتة تكون متساوية في الجانبين الفعلي والمعياري، فإن سبب الانحراف يرجع بالأساس إلى الاختلاف في التكاليف المتغيرة المعيارية لوحدة النشاط، فإذا كان انحراف الميزانية سالبا فهذا يعني أنه ملائم وسببه راجع لكون التكاليف المتغيرة الفعلية غير المباشرة كانت أقل من التكاليف المتغيرة المعيارية.

-ب- انحراف النشاط

انحراف النشاط = الميزانية المرنة للنشاط الفعلي – التكاليف المعيارية للنشاط الفعلي

يمثل هذا الانحراف نسبة توزيع الأعباء الثابتة، فإذا كان انحراف النشاط سالبا (ملائم) فهذا يعني أن النشاط الفعلي كان أكبر من النشاط العادي، مما ينتج عنه توزيع التكاليف الثابتة على عدد كبير من المنتجات، أي أن هناك تغطية تامة وإضافية للتكاليف الثابتة (امتصاص جيد للتكاليف الثابتة).

[1] P. Boisselier , *Ibid* , p 264-273.

-ج- انحراف المردودية :

انحراف المردودية = التكاليف المعيارية للنشاط الفعلي- التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي

وللتبسيط أكثر :

انحراف المردودية = [النشاط الفعلي – النشاط المناسب للإنتاج الفعلي] × التكلفة المعيارية لوحدة النشاط

ويظهر انحراف المردودية مدى سلامة استخدام المراكز للنشاط في عملية الإنتاج، فمثلا إذا كان في ورشة معينة منتوج (س) يتطلب ساعتين عمل غير مباشرة نظريا، بينما تم في الواقع استهلاك ثلاث ساعات عمل غير مباشرة لإنتاج وحدة من المنتوج (س)، فهذا يدل على سوء استخدام النشاط في العملية الإنتاجية (استخدام عدد ساعات عمل أكبر من العدد المناسب أو المعياري).

وفي الختام يمكن القول أن وضع معايير والقيام بحساب الانحرافات وتحليلها يسمح للمسؤولين بكشف الأخطاء التي تحدث وتصحيحها ، وهذا هو جوهر عملية محاسبة التسيير .

الشكل رقم (2-13): تجزئة الانحراف الكلي

<table dir="rtl">
<tr><th colspan="4">الإنتاج الفعلي</th><th>الإنتاج العادي</th></tr>
<tr><td>التكاليف الفعلية</td><td>الميزانية المرنة</td><td>التكاليف المعيارية للنشاط الفعلي</td><td>التكاليف المعيارية للإنتاج الفعلي</td><td>التكاليف المعيارية للنشاط العادي</td></tr>
<tr><td colspan="2">انحراف الميزانية</td><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2">+ انحراف النشاط</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td colspan="2">+ انحراف المردودية</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="3">= الانحراف الكلي</td><td colspan="2">الانحراف على حجم النشاط</td></tr>
<tr><td colspan="5">الانحراف على التكاليف</td></tr>
</table>

.

Source : P. Boisselier , *Idem*,p 268

III-4 حدود استعمالات تسيير الميزانية في مجال مراقبة التسيير

بالرغم من الأهمية الكبيرة لهذه الأداة في عملية مراقبة التسيير، إلا أنه يجب توخي الحذر عند استعمالها نظرا للعديد من النقائص التي تعتريها في هذا اﻟﺎل والمتمثلة في:[1]

III-4-1 عدم دقة التنبؤات

عند وضع وتصميم نظام الميزانيات يتم الاعتماد على مجموعة من التنبؤات المرتبطة عموما بالمحيط الذي تعيش فيه المؤسسة، إلا أنه وبالنظر إلى تميز المحيط بالتغير المستمر وعدم الثبات يكون من غير الممكن تحديد هذه التنبؤات بدقة والاعتماد عليها بشكل كبير، فتواجد العديد من العوامل المؤثرة على سير المؤسسة تجعل العديد من الأهداف الموضوعة في الميزانيات عرضة للتغيير والتعديل بسبب التغيرات الممكنة الحدوث، لذا يجب الانتباه عند معالجة الانحرافات الناتجة عن عدم تطابق النتائج الفعلية مع هذه الأهداف.

III-4-2 عجز الميزانيات عن تمثيل الأهداف ذات الطابع التشغيلي

من المعلوم أن الميزانيات هي ترجمة مفصلة لأهداف المؤسسة غير أن هناك بعض الأهداف التشغيلية كتحسين العلاقة مع العملاء و تحسين جودة الخدمات...، لا يمكن إدراجها في الميزانيات، مما لا يساعد على التطبيق الجيد لأهداف المؤسسة، كما أن الميزانيات تحتوي على بيانات مالية لا تعكس أداء المؤسسة بشكل جيد.

III-4-3 التكلفة المرتفعة لنظام الميزانيات

يتطلب إعداد نظام الميزانيات العديد من التكاليف، فمنها ما هو متعلق بعملية التنظيم الإداري والمحاسبي، ومنها ما هو متعلق بعملية تكوين الأفراد،كما أن مزايا هذا النظام لا تظهر إلا بعد مدة مطوّلة، وعليه يجب أن لا ينظر إلى الاستثمار في وضع نظام تسيير الميزانية بصورة سلبية.

[1] A. Khemakhem , *La Dynamique du Contrôle de Gestion*, Dunod , Paris 1976 ,p 178-182.

يعتمد نظام مراقبة التسيير على العديد من الأدوات من أجل ضمان متابعة إنجازات المؤسسة والتحكم الجيد في أدائها، غير أن هذه الأدوات المستعملة لا تلبي دائما الضروريات الحديثة لمراقبة التسيير، فالمحاسبة العامة دف إلى تسجيل الوقائع التي تقوم ا المؤسسة مع الغير، فهي توفر مجموعة من المعلومات الهادفة إلى خدمة أطراف خارجية وليس لتلبية الاحتياجات التسييرية الداخلية، فمعلوما ا شمولية ومالية لا تمكّن من تقييم أداء كل مسؤول على حدى، أما محاسبة التسيير فتهدف إلى تبيان معلومات حاضرة تخص كل مركز مسؤولية، إلا أ ا تعاني من مشكل طول الحصول على المعلومات والبطء في تحضيرها نظرا لتعقد العمليات التحليلية الخاصة بالتكاليف، فيما يقوم نظام تسيير الميزانية بتزويد المؤسسة بمعلومات تقديرية وليست آنية، مما يستدعي تغطية عجز الأنظمة المحاسبية السابقة وتكملتها بأداة تسمح بالمتابعة الجيدة لسير العمليات، وتساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة بشكل سريع . هذه الأداة هي لوحة القيادة و التي سيتم التطرق إليها بالتفصيل في الفصل الموالي.

الفصل الثالث

استخدام لوحات القيادة في عملية مراقبة التسيير

بعد التعرف على أهم الأدوات المستخدمة في عملية مراقبة التسيير ومحدودية استعمالا ا في هذا ا ال، سيتم في هذا الفصل التطرق إلى واحدة من بين الأدوات التسييرية الحديثة التي تسمح بتغطية عجز الأنظمة المحاسبية التقليدية، والمتمثلة في لوحة القيادة التسييرية " Le tableau de bord de gestion ".

حيث سيتم في هذا الفصل العمل على تحديد مفهوم هذه الأداة و عرض الطرق الحديثة المستعملة لتصميم نظام لوحات قيادة فعال، مع ذكر أهمية الاعتماد على لوحات القيادة في عملية مراقبة التسيير.

I - مفاهيم أساسية حول لوحات القيادة

1-I مفهوم لوحة القيادة

I -1-1 الحاجة إلى استخدام لوحات القيادة في المؤسسة

كي تستطيع المؤسسة مواجهة التحديات الاقتصادية الجديدة و المنافسة الحادة، فلا يجب أن تكتفي بالاعتماد على أدوات رقابية أثبتت عجزها في تلبية الضروريات الحديثة لعملية التسيير،[1] بل يجب البحث عن أدوات حديثة تسمح بـ :

- تزويد المسؤولين بمعلومات آنية ودقيقة.
- المتابعة الدائمة لسير العمليات.
- إظهار التغيرات والانحرافات بالدقة والسرعة اللاّزمتين، مع تحديد الأسباب والآثار الناتجة عن هذه الانحرافات بغرض اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- الإطلاع والتفسير لأكبر عدد من القيم في المؤسسة وبشكل سريع.
- وضع تقديرات وفرضيات مستقبلية تتميز بقدر كبير من التأكد.[2]

وفي هذا ا ال يتم اللجوء إلى لوحات القيادة نظرا لاحتواء ها على هذه المزايا، إضافة إلى تماشيها مع مبدأ تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتفويض السلطات، فهي تسمح للمسؤولين بمتابعة نشاطهم الخاص ومعرفة أسباب القصور في تحقيق الأهداف بسرعة، كما تمكنهم من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. ولهذا يمكن اعتبار لوحات القيادة أداة رقابة ذاتية خاصة بالمسؤولين.[3]

I-1-2 مكانة لوحات القيادة ضمن أدوات مراقبة التسيير [4]

تتضمن مهمة المسيرين في المؤسسة جانبين أساسين هما: التسيير متوسط الأجل والتسيير قصير الأجل. فالتسيير متوسط الأجل يتمثل خصوصا في تحديد السياسة العامة للمؤسسة والقيام بدراسات

[1] أنظر الفصل الثاني ص 114 .

[2] D. Bertin , *Les Tableaux de Bord Dynamiques*, Tec et Doc Lavoisier, Paris , 1994 , p1.

[3] C. Selmer , *Concevoir le Tableau de Bord* , Edition Dunod , Paris 1998 , p6.

[4] D. Bertin , *Op.Cit* , p 139-141.

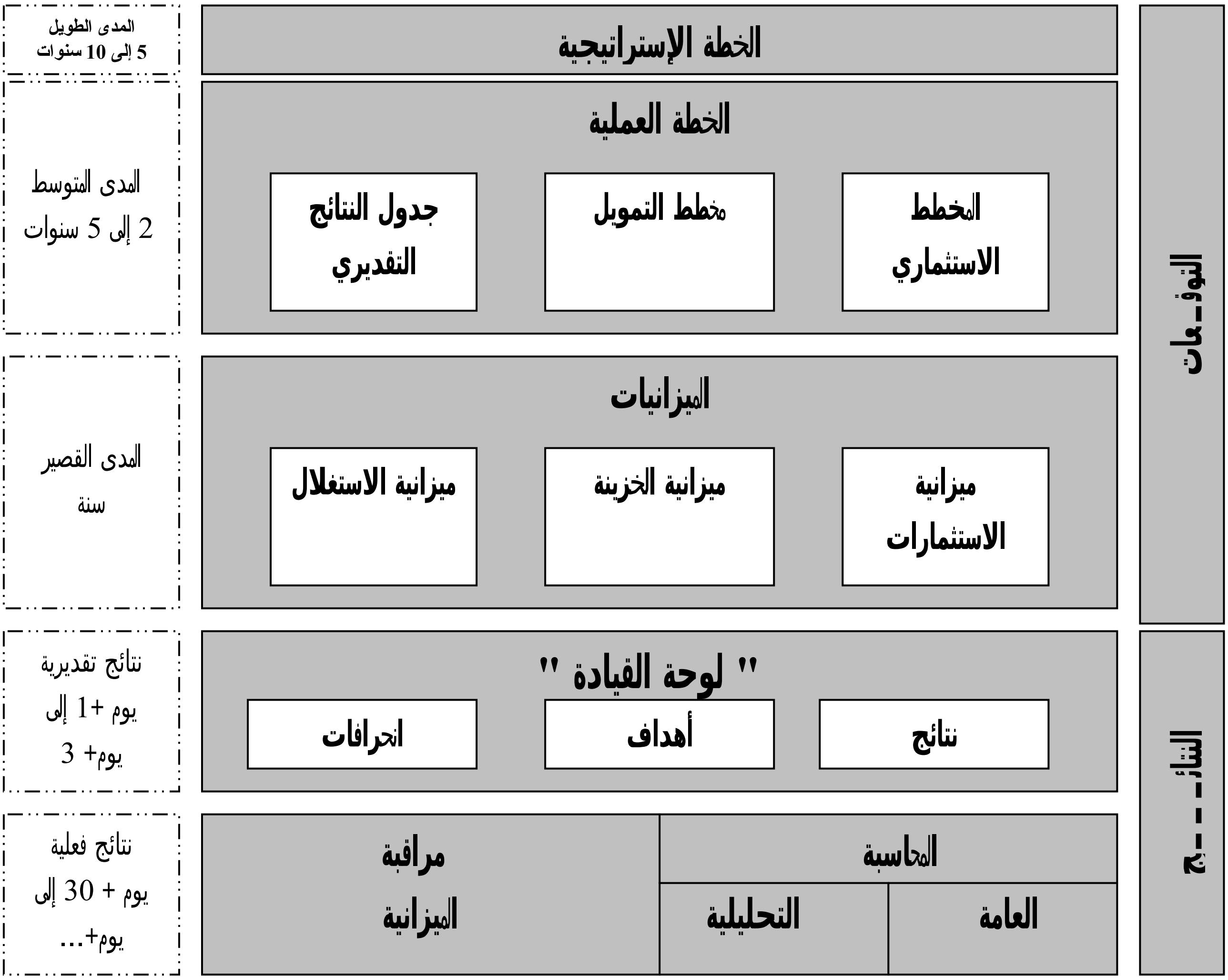
حولها وتحديد نقاط القوة والضعف ا، ووضع خطط للعمل، إضافة إلى إعداد الهيكل التنظيمي الذي يتناسب مع ثقافتها.

أما فيما يخص التسيير قصير الأجل فإنه يفرض تشخيصا مستمرا لسير العمليات في المؤسسة وسعيا نحو تحقيق الأهداف المحددة بكفاءة عالية، وتتمثل عملية التسيير قصير الأجل في:

- تحديد الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها حسب الخطط المحددة من طرف إدارة المؤسسة.
- الرقابة، والتي تعمل على التأكد من مدى مطابقة سير العمليات للأهداف، كما يتم من خلالها تنظيم المعلومات ووضع معايير القياس وعرض هذه المعلومات في شكل مواعيد، تكاليف، كميات.... ، وبعد ذلك تتم معالجتها عن طريق التحليل ثم القيام بعملية تلخيص النتائج.
- التنبؤ ووضع تقديرات وفرضيات مختلفة حول الوضعيات المستقبلية.
- اتخاذ القرارات، وتعنى القدرة على إيجاد عمليات تصحيحية واختيار الأنسب منها.
- التوجيه والتنسيق وتنظيم العمل.

وفي هذا المستوى من التسيير تتدخل عملية تحضير واستعمال لوحات القيادة.

الشكل رقم (3-1) :مكانة لوحات القيادة ضمن أدوات مراقبة التسيير.



Source : C. Alazard et S.Separi , *Op.Cit* , p272.

I-1-3 لوحة القيادة :التعريف و الخصائص

مثل ما هو عليه الحال في عملية قيادة السيارة و التي تستوجب وجود لوحة قيادة تزود السائق بالمعلومات الضرورية للتحكم ا كمستوى الب ين و السرعة الحالية و حالة الفرامل ...، فإن هناك لوحة القيادة الخاصة بعملية التسيير و المتمثلة في مجموعة من المؤشرات التي تزود المسؤول بالمعلومات المفيدة والفورية من أجل قيادة المؤسسة أو الوحدة التي تخصه نحو تحقيق أهدافها.[1]

[1] T. Cuyaubère et J. Muller , *Contrôle de Gestion Tome 2 : La Gestion Prévisionnelle et Budgétaire* , La Villeguerin , Paris 1991 , p 202.

ويعرف Sépari. S ، Alazard.C لوحة القيادة على أ ا " مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على **اتخاذ القرارات** و **التنسيق** **والرقابة** على عمليات القسم المعني ، كما تعتبر **أداة اتصال** تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها ".[1]

ويضيف Yves jean Saulou أن لوحة القيادة هي عرض لأهم المعلومات التي يحتاجها المسؤول، والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير،كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر.[2]

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف لوحة القيادة على أ ا تمثيل مبسط وملخص لأهم المؤشرات والمعلومات التي يحتاجها المسؤول من أجل التحكم الجيد في سير العمليات اليومي.

ومن بين أهم خصائص لوحات القيادة توجد :

- لكل مسؤول عملي لوحة القيادة الخاصة به والتي تتناسب مع طبيعة نشاطه.
- يركّز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء المسؤول، والتي تعكس الإستراتيجية المتبعة.
- يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم.
- تسمح بكشف الخلل والتعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين.
- تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

إضافة إلى أن المعلومات التي تقدمها لوحة القيادة:

- تكون قليلة العدد.
- تكون مطابقة لاحتياجات المسؤول المعني.
- تحتوى علي قيم مالية وغير مالية.
- يتم تحصيلها بسرعة مع القدرة على تحديد مصدرها.
- تكون واضحة وسهلة الشرح.
- يتم تمثيلها بشكل فعال (بيانات..) ،للفت انتباه المعنيين.[3]

[1] C. Alazard et S. Sépari , *Op.Cit* , p 591.
[2] J. Y. Saulou , *Le Tableau de Bord du Décideur* , Les Editions D'organisation , Paris 1982 , p 40.
[3] A. Dayan et autres. *Op.Cit* , p 120.

- يتم إعدادها بشكل دوري حسب احتياجات المسؤولين ولمواكبة التغيرات سواء الداخلية أو الخارجية.[1]

والجدول الموالي يوضح أهم خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى (المحاسبة العامة ، محاسبة التسيير، مراقبة الميزانية).

الجدول رقم (3-1) :خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى

الأدوات الرقابية الأخرى لمراقبة التسيير	لوحات القيادة التسييرية
-معلومات مالية بحتة .	-تتضمن معلومات غير مالية (نوعية).
-مصدر المعلومات يكون من داخل المؤسسة .	-إمكانية وجود معلومات تخص المحيط الخارجي للمؤسسة.
-محتواها "معياري " لكل المسؤولين .	-محتواها يتناسب مع احتياجات مختلف المسؤولين .
-عرض المعلومات يكون في العموم شهريا .	-عرض المعلومات فيها يتماشي مع النشاط اليومي للمسؤولين .
-معطيات كثيرة، جد مفصلة، شمولية.	-معطيات قليلة، مركز حول النقاط الأساسية المهمة والتي تسمح بالعمل.
-تمثيل البيانات يكون معقدا .	-تمثيل البيانات يكون في شكل جذاب وفعال.
-تأخذ وقتا في تحليل معلوما ا .	-سرعة في القراءة، والتحليل.
-صعوبة في تطوير هذه الأدوات.	-مرنة و قابلة للتجديد و التعديل .
-بطئ في تحصيل المعلومات (يوم+10 إلى يوم +25).	-سرعة في تحصيل المعلومات (يوم +1 إلى يوم +3).

Source : H. löning . *Op. Cit.* .p146.

[1] D. Brigitte , *Op.Cit* , p 120.

I- 2 علاقة لوحة القيادة بالأنظمة المعلوماتية المتواجدة بالمؤسسة

I-2-1 لوحة القيادة ونظام المعلومات الإدارية

غالبا ما ينظر إلى لوحات القيادة على أ ا نظام معلومات، غير أن هناك اختلافا كبيرا بين المفهومين.

I-2-1-1 تحديد مفهوم نظام المعلومات الإدارية

."management information system" (MIS)

توجد في الواقع العديد من أنظمة المعلومات، ففي مؤسسة واحدة يوجد نظام معلومات تسويقي وآخر خاص بعملية الإنتاج، و نظام معلومات خاص بإدارة الموارد البشرية إضافة إلى وجود النظام المعلوماتي المحاسبي والذي يعتبر أقدم هذه الأنظمة، غير أن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات وخاصة كبيرة الحجم منها، فرض عليها دمج مختلف هذه الأنظمة وتحقيق التناسق فيما بينها بغرض تحسين أدائها، لذا فإن نظام المعلومات الإدارية يشمل مختلف أنظمة المعلومات الفرعية بالمؤسسة. وقد عرفه (1998) R.Reix كمايلي:" نظام المعلومات الإدارية هو مجموعة منظمة من الموارد- معدات، برمجيات، أفراد، معطيات، إجراءات- تسمح بتحصيل و معالجة و تخزين ونقل المعلومات (على شكل بيانات، نصوص، صور، صوت ...) داخل المؤسسات".[1]

وبالنسبة لنظام المعلومات الإدارية فإنه يشمل ثلاثة مجالات وهي:

-أ- تألية المهام التنفيذية المتكررة، وجعلها تنفّذ تلقائيا ومن أمثلتها:عمليات الحساب، ومتابعة الطلبيات وتحديد مستوى المخزون.

-ب- المساعدة في اتخاذ القرارات من خلال القدرة على توفير معلومات دقيقة وتفصيلية. ومع ظهور أنظمة معلوماتية جد متطورة كنظام دعم القرار والأنظمة الخبيرة " les systèmes experts"، أصبح من السهل القيام بعمليات تحليلية جد معقدة، إضافة إلى استفادة مراقبة التسيير من هذه الأنظمة في عملية تصميم لوحات القيادة و تحقيق التنسيق وتبادل المعلومات فيما بينها.[2]

-ج- تحقيق التواصل بين الأعضاء في المؤسسة سواء أكان ذلك داخليا أو مع أطراف خارجية "extranet , intranet "، و بالتالي تسهيل عملية انتقال المعلومات بسرعة بين المؤسسة والزبائن

---

[1] M. H. Delmond , Y Petit et J M Gautier , *Management des Systèmes d'information* , Dunod , Paris 2003 , p 110-112.

[2] أنظر المبحث الموالي الخاص باستعمال نظام المعلومات في تحضير لوحات القيادة.

أو بين المؤسسة و الموردين. و في هذا ا ال يتم استخدام شبكة تبادل المعطيات المعلوماتية "échange de donnés informatisées (EDI)"،[1] والتي تسمح بنقل وتحويل المعلومات بفضل وسائل اتصال عن بعد (دون اللجوء إلى البريد العادي) و إمكانية استفادة المؤسسة من التجارة الإلكترونية " E. Commerce " في توسيع أسواقها. لذا يمكن القول أن نظام المعلومات الإدارية يسمح للمؤسسة بتوفير الجهود واقتناص الفرص. والجدول الموالي يبين أهم مجالات استخدام نظام المعلومات في المؤسسة .

الجدول رقم (3-2): مجالات استخدام نظام المعلومات.

	دور نظام المعلومات	أمثلة عن تطبيقاته
نظام معلومات تشغيلي	-جمع، حفظ، معالجة المعطيات الضرورية لتنفيذ النشاطات . -تألية العمليات وتسهيل تنفيذها.	-مشتريات، مخزونات، الإمدادات. - إدارة الإنتاج، إدارة المعطيات التقنية. - المحاسبة العامة والتحليلية. -الخزينة، متابعة الاستثمارات، إدارة الطلبيات، متابعة المبيعات،دفع الأجور، إدارة الموارد البشرية، خدمات ما بعد البيع، عمليات الصيانة....
نظام معلومات مساعد على اتخاذ القرارات	-توفير مؤشرات ملائمة للنشاط . -معرفة الزبائن، توفير أدوات تحليل ومقارنة(وضع سيناريوهات)	- إعداد الميزانيات، لوحات القيادة، التقارير... - متابعة وتحليل سلوكات المستهلكين باستخدام البرمجيات.
نظام معلومات لتحقيق التواصل	-إيصال وإبلاغ المعلومات داخل المؤسسة. -تبادل المعلومات مع الأطراف الخارجية (زبائن، موردون،...) .	-رسائل، شبكة تبادل داخلية، سرية النفاذ إلى بعض المعلومات (portails d' entreprises .. . -تبادل المعطيات المعلوماتية EDI ، شبكات تبادل المعلومات مع الأطراف الأخرى ، التجارة الإلكترونية ،مواقع الكترونية sites web .

Source : M-H. Delmond, y. petit et J.M. Gautier, , *Idem.* , p 111.

[1] P. Boisselier , *Op.Cit* , p 60.

I -2-1-2 المقارنة بين لوحة القيادة ونظام المعلومات الإدارية

تبين من خلال عرض مفهوم نظام المعلومات الإدارية أن هذا الأخير يساعد المسؤولين في اتخاذ القرارات ويسمح بتحقيق التواصل ويوفر المعلومات شأنه شأن لوحة القيادة، غير أن هناك عدة عناصر تميز لوحة القيادة عن نظام المعلومات وتتمثل في :

-أ- يعتبر نظام المعلومات الإدارية قاعدة معطيات "base de données " أين يتم فيها تجميع جميع المعلومات المرتبطة بعمليات التسيير، كما أن له القدرة على توفيرها للمسؤولين بالمؤسسة في الوقت المناسب، في حين تضم لوحة القيادة المعلومات المهمة فقط من نظام المعلومات وتقوم بعرضها بشكل ملخص وموجه للمسؤولين المعنيين.

-ب- يسعى نظام المعلومات الإدارية إلى تحصيل معلومات صحيحة وشمولية وحالية، وفي المقابل تعمل لوحة القيادة على تصفية وترتيب المعلومات المهمة فقط. وعليه يمكن اعتبار لوحة القيادة أداة ربط بين المسير ونظام المعلومات الإدارية، فهي تسمح بتوجيه عملية بحث المسير عن المعلومات المفصلة في قاعدة المعطيات (MIS).

ولتوضيح فكرة لوحة القيادة فلا بأس بعرض مثال P. Voyer (1994) والمتمثل في :

ليكن بيان يحتوى على 1000 صفحة مرتبة على الشكل التالي:

- الصفحات من1 إلى 10 تمثل عرضا لأهم النتائج والخطة الخاصة ـذا البيان.
- الصفحات من 11 إلى 100 تمثل إحصائيات.
- الصفحات من 101 إلى 1000 تمثل معطيات ومعلومات مفصلة.

فالصفحات من 11 إلى 100 تمثل إحصائيات وهي تقدم عموما في الملاحق الخاصة بالبيان، فهي ليست معطيات مفصلة غير أ ا تسمح بالإحاطة بما في البيان، كو ا كثيرة بما فيه الكفاية لذلك.

و الصفحات من 2 إلى 10 تتضمن جداول ومنحنيات وتركّز على أهم ما في البيان، أما الصفحة 1 فتقدم نظرة إجمالية على البيان (نتيجة ائية، مؤشر يدل على حدوث انحراف غير عادي...).

فالصفحة رقم 1 تسمح بإلقاء نظرة أولية سريعة، فإذا كان المؤشر المتواجد بالصفحة الأولى يدل على حدوث نتيجة غير ايجابية يقوم المسير بالبحث عن المعلومات الأكثر تفصيلا في الصفحات (من 2 إلى 10) لتحديد موضع المشكلة، ومن ثم القيام بتحليل أكثر دقة باستعمال الإحصائيات والمتمثلة في

الصفحات (من11 إلى 100)، وبعد ذلك يقوم بالإطلاع على المعطيات المفصلة في الصفحات (من101 إلى 1000) ، ففي هذا المثال تمثل لوحة القيادة الصفحات (من 1 إلى 10) ،بينما الصفحات المتبقية فتمثل نظام المعلومات الإدارية.[1]

I - 2-2 لوحة القيادة والتقرير

I - 2-2-1 التقرير : تعريف وخصائص

يحتاج كل مسؤول في المؤسسة أيا كان المستوى التنظيمي الذي يتواجد به إلى معرفة دقيقة حول سير العمليات التي يديرها، فبواسطة التقرير "reporting " يستطيع مرؤوسوه إبلاغه بنتائج العمليات التي قاموا بتنفيذها، لذا فإن المسؤول لا يقدم على اتخاذ القرارات إلا بعد أن يطلّع على جميع العمليات الضرورية والتي تمت تحت مسؤوليته، وعن طريق هذه التقارير والتي تضم بيانات حول نتائج أداء المرؤوسين يمكن للمسؤول الأعلى أن يقوم بعملية الرقابة على نشاط مرؤوسيه ومساءلتهم عن سير العمليات وتقييم أدائهم.[2]

ويعرف التقرير كما يلي " التقرير هو مجموعة من الوثائق المعدة دوريا من طرف المرؤوسين لإبلاغ المسؤولين في المستويات الأعلى عن وضعية ونتائج مراكز المسؤولية ".[3]

وتحتوى التقارير على مجموعة من البيانات كرقم أعمال الفصل السابق أو تكاليف المنتجات، وتكون هذه البيانات مالية.

I-2-2-2 علاقة لوحات القيادة بالتقارير

تعتبر التقارير أنظمة تنقل من خلالها المعلومات ونتائج المراكز تصاعديا .

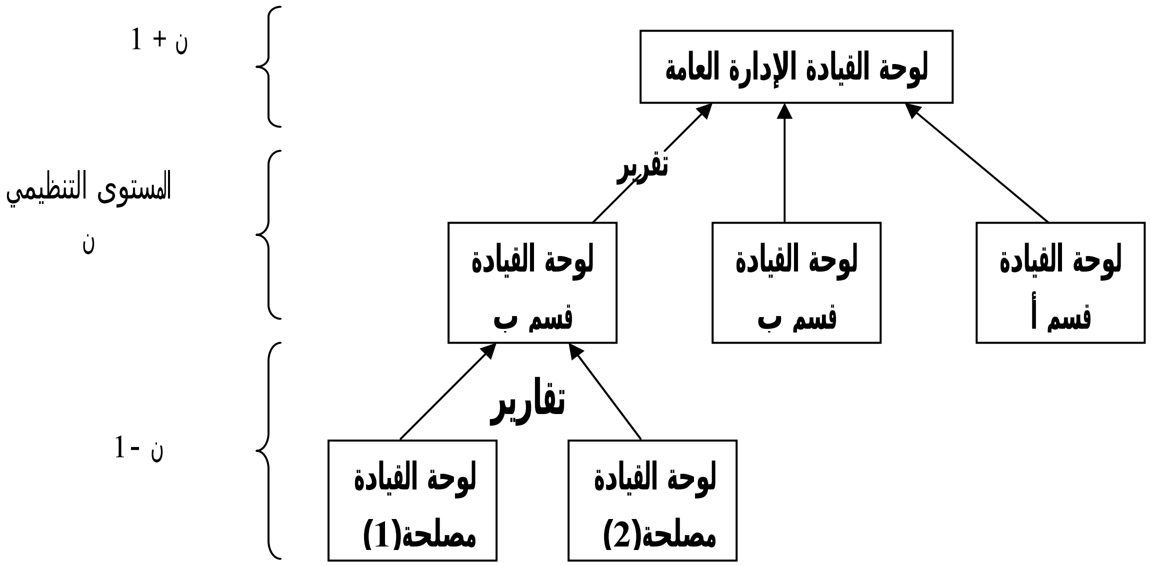
(ورشات← رئيس قسم← مدير عام ، ويضم التقرير عادة مؤشرات تخص النتائج النهائية للمراكز (indicateurs de résultats) ،والتي تهدف إلى توضيح أهم النتائج الفعلية لسير العمليات والمشاكل التي واجهها المسؤولون في كل مستوى تنظيمي أثناء تنفيذهم للمهام الموكلة إليهم، وبعد استلام كل مسؤول للتقرير أو للتقارير التي تخص الأقسام المسؤول عنها يستطيع أن يقيم أداء هذه

[1] M. Gervais, *Op.Cit* , p 596-597.
[2] J. R. Edighoffer , *Précis de Gestion D'entreprise* , Edition Nathan , Paris 1996 , p 128.
[3] N. Guedj , *Op. Cit* , p 319.

الأقسام، و يتخذ القرارات الصائبة لضمان تنفيذ المهام بأكثر فاعلية. وفي المقابل فإن لوحة القيادة تحتوي على نوعين من المؤشرات هما: مؤشرات حول النتائج ومؤشرات قيادية تم بمتابعة السير اليومي للعمليات (indicateur de pilotage)، فمصدر مؤشرات النتائج التي تستخدمها التقارير في مستوى تنظيمي معين هي لوحات القيادة للمستوى التنظيمي الأدنى منه درجة مع مراعاة دائرة السلطة، ومجال تطبيقها.[1]

والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (3-2): العلاقة بين لوحات القيادة و التقارير.



Source : M. Leroy, *le Tableau de Bord au Service de L' entreprise*, Éd : Organisation, Paris, 2001, p44.

ويقوم التقرير بتلخيص المعلومات المتأتية من المؤشرات القيادية وتقديمها للمستوى التنظيمي الأعلى من أجل تفادي حدوث تراكم للمعلومات على مستوى الإدارة العليا، والذي قد يؤدي إلى خطأ في اتخاذ القرارات. ولهذا يمكن القول أن التقارير دف إلى:

- تنبيه المسؤولين بأهم الانحرافات الحاصلة.
- تنظيم عملية الحوار بين المسؤولين في مختلف المستويات التنظيمية.
- تلخيص النتائج النهائية في ائية كل فترة مما يسمح بتقييم أداء المراكز.

[1] J. R. Edighoffer , *Op.Cit*, p129.

- خلق التناسق بين مختلف الأقسام في المؤسسة وتركيز الجهود حول أهم المتغيرات الأساسية.[1]

I - 2-2-3 المقارنة بين لوحات القيادة والتقارير

بالرغم من الأدوار المشتركة للنظامين كالمساعدة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية والقدرة على اتخاذ قرارات صائبة و اعتماد كليهما على مبدأ مقارنة الأهداف بالنتائج المحققة، إلا أن هناك اختلافات عديدة والتي يمكن تمثيل بعضها في الجدول التالي.

الجدول رقم (3-3) :جدول مقارن بين لوحات القيادة والتقارير.

لوحـــات القيادة	التقـــــارير
1- تسمح للمسؤول بتقييم أدائه، و**قيادة** العمليات الخاصة به من أجل **تحسين** أداءه.	1- تسمح بالتحقق من مدى تحقيق الأهداف المحددة للمسؤولين، كما يمكن من تقييم أداء المرؤوسين من طرف **الهيئة العليا** حسب كل مستوى تنظيمي .
2- يتم فيها تلخيص لأهم المعلومات التي يحتاجها **المسؤول** فهي أداة قيادة و**تحكم** وليست أداة رقابة بالمعني الضيق للمصطلح (الجزاء والعقاب).	2- يتم فيها تلخيص نتائج المسؤولين ، لترسل إلى **الإدارة العليا** بغرض تقييم النتائج **السابقة** .
3- تحتوى علي معطيات **تشغيلية ، آنية** و تضم معلومات مالية وأخرى نوعية (قياس الجودة).	3- تحتوى على مؤشرات و معطيات مالية فقط .
4- تسمح بالمتابعة الدائمة للعمليات وتعديلها وتنبؤ بالأحداث على المدى القصير.	4- أداة رقابة بعدية،تسمح بتقييم الأداء السابق للمسؤوليات المفوضة.
5- يتم عرض المعطيات فيها يوميا من أجل التحكم الجيد في العمليات	5- يتم عرضها دوريا في مدة لا تقل عن شهر في الغالب.
6- مؤشرا ا قيادية.	6- مؤشرات حول النتائج السابقة.

Source : C. Selmer, *Op.Cit.* , p4 -5.

[1] M. Leroy, *Op.Cit*, p 45.

I-3 الوظائف الأساسية للوحات القيادة

تتميز لوحات القيادة بقدر ا على القيام بعدة وظائف أساسية في المؤسسة منها:

I -3-1 أداة لقياس الأداء والمساعدة في اتخاذ القرارات

تسمح لوحات القيادة بإظهار النتائج المالية (رقم الأعمال، الهوامش...) والنتائج غير المالية كذلك (عدد الوحدات المنتجة ،...) ومقارنتها بالأهداف المحددة، مما يسمح بقياس أداء المسؤولين.[1] ومقارنة بالأنظمة المحاسبية التقليدية فإن لوحات القيادة تساعد المسؤولين على التأكد من الاستعمال الأمثل والفعال للموارد، من خلال انفرادها بالقدرة علي قياس التكاليف الخفية كالتكاليف الناتجة عن غياب العمال وتدني جودة المنتوجات ...، وغيرها من التكاليف التي يصعب حسا ا و تحديدها باستعمال الأدوات المحاسبية التقليدية.[2]

كما تعتبر لوحات القيادة أداة هامة تساعد المسؤولين في اتخاذ القرارات، كو ا تزودهم بمعلومات حول المتغيرات الأساسية في عملية التسيير اليومي ، فعلى عكس أنظمة الميزانية والمحاسبة التي تعتمد على معلومات تاريخية والرقابة على العمليات السابقة فإن لوحة القيادة أداة تنبؤ ىرى العمليات المستقبلي (فعن طريق نتائج الأشهر الماضية يمكن التنبيه إلى احتمالية حدوث أخطار متوقعة في الأشهر القادمة). فهي أداة قيادة وتحكم.[3]

كما تعتبر لوحات القيادة أداة تكميلية لنظام تسيير الميزانية، حيث تستعمل في عملية مراقبة الميزانية ويتم فيها وضع أهم المؤشرات التي يرغب المسؤول في متابعتها باستمرار والتي تساعد في تحقيق أهدافه بشكل جيد و اتخاذ الإجراءات التصحيحية والتعديل في العمليات.[4](فترة مراقبة الميزانية عادة ما تكون شهرية، بينما لوحات القيادة تسمح بالمتابعة اليومية للعمليات).

I -3-2 أداة حوار واتصال

تسمح لوحات القيادة بعملية الحوار بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة، فمن خلالها يستطيع كل مسؤول أن يعلق على نتائجه ويشرح أسباب الانحرافات والإجراءات التي اتخذها، كما يمكن لأي مسؤول أن يحصل على التوجيهات التي تساعده في إدارة عملياته.

---

[1] M. Leroy, *Op. Cit* .p 42

[2] H. Savall et V.Zaritet, *Maîtriser les Coûts et les Performances Cachés*,2e Edition,Econonica, Paris, 1989,p.5.

[3] F.Busson-Villa. " *L'utilisation du Tableau de Bord dans les PME*" dans .M.Gervais,*Recherches en Contrôle de Gestion*, Paris, Economica, 1996.p214.

[4] T.Cuyaubère et J .Muller, *Contrôle de Gestion* Tome2 ,*La Gestion Prévisionnelle et Budgétaire*,*Op. Cit* , p204.

ويجب على الإدارة العليا تحقيق التنسيق فيما بين الإجراءات التصحيحية المتخذة على مستوى مراكز المسؤولية، والتركيز على تحسين الأداء الإجمالي للمؤسسة بدلا من التعظيم الجزئي، (يمكن أن يتم اتخاذ إجراء تصحيحي مفيد ومناسب لمركز مسؤولية ما، إلا أنه قد يعود بالضرر على أداء المؤسسة ككل، لذا يجب الانتباه إلى هذه النقطة). ففي بعض الحالات يكون من الأجدر مراجعة الأهداف المبدئية، ولا يتم ذلك إلا بواسطة دراسات منتظمة (مرتين في السنة)، مما يسمح للمسؤولين على جميع المستويات بالتواصل فيما بينهم وبين الإدارة العليا و التفاوض على أهداف جديدة.

I - 3-3 أداة للتحفيز ولتنمية مهارات المسؤولين

تعتبر لوحة القيادة مرآة تعكس أداء المسؤولين وتظهر قابليتهم على رفع التحديات التي واجهوها، فلوحة القيادة تولّد لديهم شعورا بالتقدم نحو تحقيق الأهداف و تحفزهم لذلك، كما أن التحسيس المستمر بالنقاط الأساسية في عملية التسيير والقيام بعمليات التفكير و التحليل لإيجاد أفضل الحلول والاطلاع على المشاكل التي واجهها المسؤولون في الأقسام المختلفة من المؤسسة؛ كل هذا ينمي مهارات وقدرات المسؤولين ويمنحهم القدرة على اتخاذ القرارات والتواصل مع الأعضاء في المؤسسة بغرض تحفيزهم ودفعهم نحو تحقيق أداء أفضل، لذا يمكن القول أن لوحة القيادة تساهم بشكل كبير في تطوير ثقافة التسيير بالمؤسسة.[1]

I - 4 مكونات لوحة القيادة

لا يوجد شكل نموذجي للوحات القيادة، بل هناك أشكال مختلفة تتغير حسب:

- حجم المؤسسة.
- المستوى التنظيمي الذي تتواجد به لوحات القيادة.
- خصائص القطاع.
- حاجات المسؤولين.

غير أن هناك نقاطا مشتركة تشترك فيها جميع أنواع لوحات القيادة.

[1] M. Leroy, *Op.Cit.* p 42-43.

I - 4-1 الشكل العام للوحات القيادة

إن أغلب لوحات القيادة الحالية تحتوى على أربع مناطق تظهر في الشكل الموالي.

الشكل رقم (3-3) :الشكل العام للوحات القيادة .

لوحة القيادة الخاصة بمركز مسؤولية ما.			
	الـنتائـج	الأهـداف	الفـرو قـات
الصنف 1: - مؤشر أ - مؤشر ب **الصنف 2:** **الصنف ن :**			
منطقة المقاييس الاقتصادية	منطقة النتائج	منطقة الأهداف	الفرو قات

Source : C. Alazard et S. Sépari, *Op. Cit*, p 595 .

I - 4-1-1 منطقة المقاييس الاقتصادية zone de paramètres économiques

توجد فى الجهة اليمني من لوحة القيادة التابعة لمسؤول معين في المؤسسة (منطقة المقياس الاقتصادية) قائمة من الأصناف" rubriques "وتتمثل عموما في (مراكز مسؤولة، مصالح، ورشات،...)، هذه الأصناف تابعة لهذا المسؤول، و كل صنف يرتبط بالجهة التي فوض لها المسؤول جزءا من صلاحياته وتفاوض معها على تحقيق أهداف معينة، فيمكن أن يتمثل الصنف رقم 1 في إدارة إنتاج، و المسؤول عنها هو مدير الإنتاج، وهذا الأخير خاضع لسلطة الإدارة العامة.كما يشترط أن يكون لكل صنف موجودة بلوحة القيادة وزن اقتصادي مقارنة بمجموع النشاطات في المؤسسة؛ بمعنى أهمية النشاط في

المؤسسة. إضافة إلى أن كل صنف يضم مجموعة من المؤشرات و التي تخص دائرة نشاطه (عادة تكون هناك مؤشرات مشتركة)، وهذه المؤشرات تسمح للمسؤول عن المركز بالتركيز على أهم النقاط الأساسية في إدارته.[1]

I -4-1-2 منطقة النتائج الفعلية

إن النتائج المعروضة ذه المنطقة يمكن أن تكون:

- شهرية (خاصة بشهر واحد). تراكمية (مجموعة نتائج الشهر منذ بداية السنة).
- شهرية وتراكمية معا.

كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-4): طرق عرض منطقة النتائج في لوحة القيادة

لوحة القيادة للقسم أ. **الوضعية في 31 مارس سنة...**

	النتائج الفعلية لشهر مارس	أهداف شهر مارس	فروقات شهر مارس
مصلحة 1 مصلحة 2			

	النتائج الفعلية التراكمية	الأهداف التراكمية	الفروقات التراكمية
مصلحة 1 مصلحة 2			

	نتائج فعلية		أهداف		فروقات	
	شهرية	تراكمية	شهرية	تراكمية	شهرية	تراكمية
مصلحة 1 مصلحة 2						

Source : M. Leroy, *Op. Cit* , p68.

والمعلومات المتواجدة في لوحة القيادة تربط بـ :

-**النشاط**: ويعبر عنها من خلال وحدات النشاط كعدد الوحدات المنتجة، كمية المواد المستهلكة، عدد ساعات العمل...، إضافة إلى قيم غير مالية (نوعية) كـ : معدل الغياب، حصة السوق..،وغيرها.

[1]C. Alazard et S.Sépari, *Ibid* ,p595.

-**الأداء المالي لمراكز المسؤولية كـ**:
-الأعباء والتكاليف.
-هوامش ومساهمات المنتوجات.
-النتائج الوسطية (قيمة مضافة، التمويل الذاتي...).

وإضافة إلى عرض نتائج لوحات القيادة شهريا وتراكميا يمكن عرض النتائج المرتبطة بالنشاط والأداء المالي في وثيقة واحدة معبر هنا بمؤشرات كمية ومالية،أو الفصل بين نتائج الأداء المالي والنتائج المتعلقة بالنشاط لنفس مراكز المسؤولية لتسهيل عملية المتابعة وتحديد الخلل.

I -4-1-3 منطقة الأهداف

تظهر في هذه المنطقة من لوحة القيادة الأهداف التي حددت لفترة معينة، ويتم استخدام نفس الأسلوب في عرض الأهداف:

- أهداف شهرية أو تراكمية أو الاثنين معا.
- أهداف تخص النشاط أو الأداء المالي أو الاثنين.

I -4-1-4 منطقة الفروقات

ويتم الحصول على الفروقات بإيجاد الفرق بين الأهداف والنتائج الفعلية، ويعبر عنها بقيم مطلقة أو بنسب مئوية حسب طبيعة المؤشرات، ويتم عرض الفروقات بنفس الطرق السابقة:

- فروقات شهرية أو تراكمية أو الاثنين.
- فروقات تخص النشاط أو فروقات تخص الأداء المالي أو الاثنين معا.

I -4-1-5 مناطق إضافية في لوحة القيادة

في أغلب الأحيان يكون من الأفضل تكملة لوحات القيادة بنقاط أساسية مرجعية منها:
-نتائج الدورة السابقة، لتسمح بعملية مقارنة نتائج الدورة الحالية بالنتائج السابقة.
-نتائج 12 شهرا الماضية (ا موع السنوي المتحرك)، لتفادي تأثير الظواهر الموسمية.
-الهدف المراد تحقيقه في اية الدورة: فهو يذكّر المسؤولين طوال السنة الجارية بالنقطة المراد الوصول إليها (تذكير المسؤول بالتزاماته في تحقيق الأهداف المحددة).

-عرض النتيجة المحتمل تحقيقها في اية السنة، و يمكن أن يتم هذا العرض دوريا أو مرة أو مرتين في السنة (كأن يكون في اية شهر جوان و اية شهر سبتمبر)، ففي هذه الحالة لا يتعلق الأمر دف جديد و لكن بالنقطة المراد الوصول إليها في اية الدورة. مع الأخذ في الحسبان الفروقات التي حدثت والنتائج المحتملة للأشهر المتبقية من بدأ عرض النتيجة، وتستمر عملية مقارنة الفروقات بالأهداف المبدئية.

-البرنامج قيد التنفيذ : وهذا لتركيز الجهود على الأهداف التشغيلية المتبقية وإعداد برامج عمل جديدة تسمح بالوصول إلى الهدف النهائي المرتبط بالسنة العملية.[1]

وفي ما يلي الإضافات الواردة علي لوحات القيادة.

الشكل رقم (3-5):الإضافات الواردة على لوحات القيادة الإضافية

الإضافات

المؤشرات	لوحة القيادة الأساسية			نتائج السنة السابقة	عرض النتيجة المحتمل تحقيقها اية السنة	أهداف اية السنة	البرنامج قيد التنفيذ
	نتائج معينة	أهداف	فروقات				
- - - - - - -							

ومن خلال هذا الشكل يمكن إيجاد عدة أشكال من لوحة القيادة، كأن يتم عرض نتائج السنة السابقة شهريا ومقارنتها بنتائج السنة الحالية.

[1] M. Leroy,*Ibid* , p.67-71.

I -4-2 المؤشرات

تعتبر المؤشرات المكون الرئيسي للوحات القيادة، حيث أن لوحة القيادة هي عرض لأهم المؤشرات والمعلومات التي تساعد المسؤولين في إدارة عمليا م.

I -4-2-1 تعريف المؤشرات

" يتعدى المؤشر كونه رقما فهو في الحقيقة أداة تسيير معقدة نوعا ما، تجمع فيها مجموعة من المعلومات لتعرض بشكل يسمح للمسؤولين بمتابعة تحقيق الأهداف وبرامج العمل ."[1]

وبالنسبة لكل مؤشر فإنه يشترط أن يتم عن طريقه توضيح المعلومات الآتية:

- اسم المؤشر :كمعدل غياب العمال، عدد الطلبيات...
- طريقة حساب المؤشر.
- بيان أو كشف بمصادر المعلومات المستخدمة في تحضير هذا المؤشر.
- طريقة عرض المؤشر: رقم، منحى...
- مرجع أو هدف يتم من خلاله مقارنة هذا المؤشر لتحديد المستوى الذي يجب أن يكون عليه هذا المؤشر.
- المسؤول عن هذا المؤشر: من قام بحسابه ؟ من يراقبه ويتابعه ؟ والجهة التي حضر لأجلها.
- تحديد فترة تحضير المؤشر.
- تحديد طرق المتابعة ، كأن يرفق المؤشر بالخانات التالية (الأهداف، نتائج السنة القادمة...).[2]

I -4-2-2 الوظائف الأساسية للمؤشرات

هناك وظائف عديدة للمؤشرات أهمها:

- متابعة العمليات و النشاطات.
- تقييم العمليات.
- تشخيص وضع ما، مشكل....،
- التنبيه ومراقبة التغيرات و المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة.[3]
-

[1] P. Lorino, *Méthodes et Pratiques de la Performance*, Les éditions d'organisation ,3éme édition ; Paris, 1998, p.237-238.
[2] R.Demesstère, P.Lorino et N.Mohis, *Op.Cit*, p 83.
[3] C. Alazard et S. Sépreri, *Op. Cit*, p.596.

I -4-2-3 النماذج المختلفة من المؤشرات

هناك أنواع عديدة من المؤشرات، سوف يتم التطرق إليها بالتفصيل في المبحث الثاني والخاص بتصميم نظام لوحات القيادة _ العنصر الخاص باختيار المؤشرات وكيفية تحضيرها_.

II- تصميم وعرض لوحات القيادة في المؤسسة

يعتبر وضع نظام لوحات القيادة بالمؤسسة استثمارا مربحا نظرا للمزايا العديدة لهذه الأداة، والتي تسمح خاصة بمتابعة النقاط الأساسية في عملية التسيير. وفي هذا المبحث سيتم عرض أهم المراحل الأساسية لتصميم نظام لوحات قيادة فعال، و أهم الطرق المتبعة في عرضها.

II -1 مبادئ أساسية لعمل نظام لوحات القيادة

لكي يستطيع نظام لوحات القيادة تأدية وظيفته بكفاءة، يجب احترام المبادئ التالية:

II -1-1 تناسق لوحات القيادة مع التنظيم في المؤسسة[1]

ترتكز عملية التنظيم على أساس تفويض السلطات من أجل تسهيل تنفيذ المهام، وبما أن الغرض الأساسي من لوحات القيادة هو مساعدة المسؤولين على التحكم الجيد في نشاطا م، فمن الضروري أن يكون هناك تطابقا بين تنظيم المؤسسة وتنظيم نظام لوحات القيادة. فعملية تفويض السلطات في المؤسسة تشبه في عملها هرما يتم فيه ما يلي:

-أ- كل مسؤول أيا كان مستواه التنظيمي (ماعدا الإدارة العليا) يتلقى تفويضا من مستوى تنظيمي أعلى منه، كما يجب على هذا المسؤول أن يقدم تقريرا دوريا حول النتائج التي حققها.

-ب- كل مسؤول يقوم بتفويض جزء من سلطته إلى المستوى التنظيمي الأدنى منه مباشرة، وفي هذا الهرم التنظيمي للوحات القيادة، فإن كل مسؤول يحقق عملية التواصل في ثلاث اتجاهات:

- **تواصل تنازلي:** أين يتلقى مدير قسم معين تفويضا (مهمة مرفقة بوسائل) ويلزم بتحقيق الأهداف الموكلة إليه.
- **تواصل أفقي:**تتطلب عملية تحقيق الأهداف وعملية التسيير اليومي تواصلا فيما بين الأقسام أو المصالح المتواجدة في نفس المستوى التنظيمي، (وجود تبادل للمعلومات بين مركز الصيانة ومركز الإنتاج مثلا، كوجوب علم المسؤول عن مركز الصيانة بعدد ساعات عمل الآلات).

[1] M. Leroy ,*Op. Cit*, p 60-61.

- **تواصل تصاعدي**: يقوم كل مسؤول بتقديم تقرير دوري حول النتائج التي حققها.

ولكي يستطيع نظام لوحات القيادة تحقيق هذا التواصل يجب أن يتميز بما يلي:

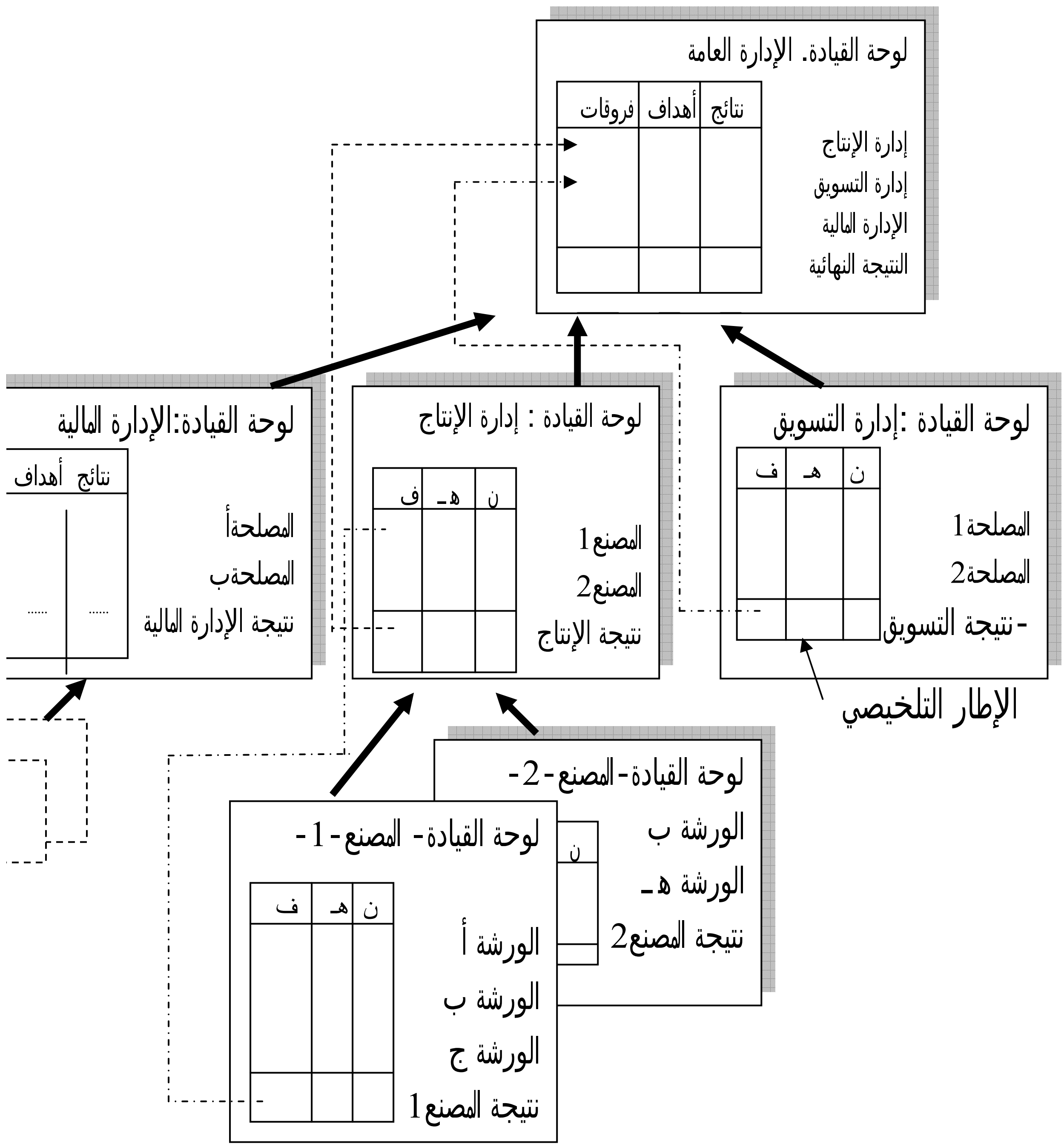
-أ- كل مسؤول له لوحة القيادة الخاصة به.

-ب- كل لوحة قيادة تحتوى على إطار تلخيصي يتم فيه تجميع مختلف التفاصيل التي تحدد النتيجة النهائية لمركز المسؤولية المعني، مرفوقة بتعليق المسؤول وتحليلاته، وهذا الإطار التلخيصي يظهر في لوحة القيادة للمستوى التنظيمي الأعلى منه مباشرة.

-ج- يجب أن يتم عرض لوحات القيادة المتواجدة بنفس المستوى التنظيمي بشكل متجانس ومتشابه لتسمح بتجميع المعطيات (تجميع مؤشرات).

-د- عملية تجميع المعلومات المتواجدة بلوحات القيادة والمصادقة عليها تنطلق من المستويات السفلى وتتم تعاقبيا، فمن غير المعقول أن يتصرف المدير العام في نتائج قسم معين قبل المسؤول عن هذا القسم. والشكل الموالى يوضح مبدأ تداخل لوحات القيادة .

الشكل رقم (3-6): مبدأ تداخل لوحات القيادة « principe gigogne »



Source : M , leroy, *Ibid* . p 62

II -1-2 معلومات لوحات القيادة ملخصة وهادفة agréger et synoptique

ويتعلق الأمر باختيار من بين جميع المعلومات المتاحة تلك التي م المسؤول في إدارته، فعملية الاختيار ترتكز على تحديد المؤشرات المناسبة والتي تتوافق مع مجال عمل المسؤول والمهام الموكلة إليه، كما يجب جمع المعلومات ذات العلاقة فيما بينها بغرض الحصول على مؤشرات ذات دلالة. و يجب التنبيه في هذه النقطة كذلك إلى أن عملية البحث عن مؤشرات جيدة يمكن أن تؤدي إلى تعطيل عملية عرض لوحات القيادة.

II-1-3 السرعة في تحضير لوحات القيادة

بما أن الدور الفعلي للوحات القيادة هو تنبيه المسؤولين حول السير اليومي لعمليا م، فهذا يستوجب تحضير لوحات القيادة بسرعة، فغالبا ما يكون الحصول على معطيات تقديرية معيارية في مدة قصيرة أفضل من الحصول على معلومات فعلية دقيقة في مدة أطول،[1] كأن يتم تقييم المخزون باستخدام التكاليف المعيارية عوض انتظار عملية الجرد للحصول على نتائج فعلية ودقيقة لا يستفاد منها نظرا لطول فترة تحصيلها. ويتم تحصيل أغلبية المعطيات من التقارير الشهرية ونتائج المحاسبة العامة و التحليلية، ويقوم مراقب التسيير في هذا ا ال بمساعدة المسؤولين في تحضير المعايير و التكاليف التاريخية التي تسمح لهم باستعمالها في تحضير لوحات القيادة بشكل أسرع وفعال.[2]

كما يجب التنبيه في هذه النقطة إلى أن أغلبية لوحات القيادة يتم تحريرها كل شهر، و تستغرق مدة التحضير من 5 إلى 8 أيام غالبا، إلا أن هناك أقساما في المؤسسة تحتاج إلى معلومات يومية و متجددة حول نشاطها، مما يوجب تحريرا يوميا للوحات القيادة ذه الأقسام. وكي يكون هناك تناسق بين مختلف لوحات للقيادة في المؤسسة (تحرير شهري)، يتم تشكيل لوحة القيادة الشهرية لبعض الأقسام عن طريق تجميع المعلومات والنتائج اليومية والأسبوعية التي تكون الشهر.[3]

[1] C. Alazard et S.Sépari, *Op.Cit*, p.593-594
[2] M. Leroy, *Op. Cit* , p.40.
[3] M. Leroy, *Ibid*, p 119.

II - 2 مراحل تصميم نظام لوحات القيادة

عند القيام بعملية تصميم نظام لوحات القيادة فإنه يجب التطرق إلى كل ما من شأنه التأثير على المؤسسة، فحصر عملية تصميم نظام لوحات القيادة في إعداد المؤشرات فقط يعتبر خطأ كبيرا، فصحيح أن المؤشرات هي أهم مكونات لوحة القيادة غير أن هذه المؤشرات تبقى مجرد أدوات تم وضعها لتلبية حاجيات المسؤولين في ظل الظروف المحيطة بالمؤسسة، لذا يجب التطرق إلى المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة و تحليله و تحديد الاستراتيجيات والمسؤوليات من أجل ضمان التناسق بين لوحات القيادة المعدة و الإستراتيجية المتبعة. وأهم المراحل الأساسية المتبعة لتصميم نظام لوحات القيادة هي:

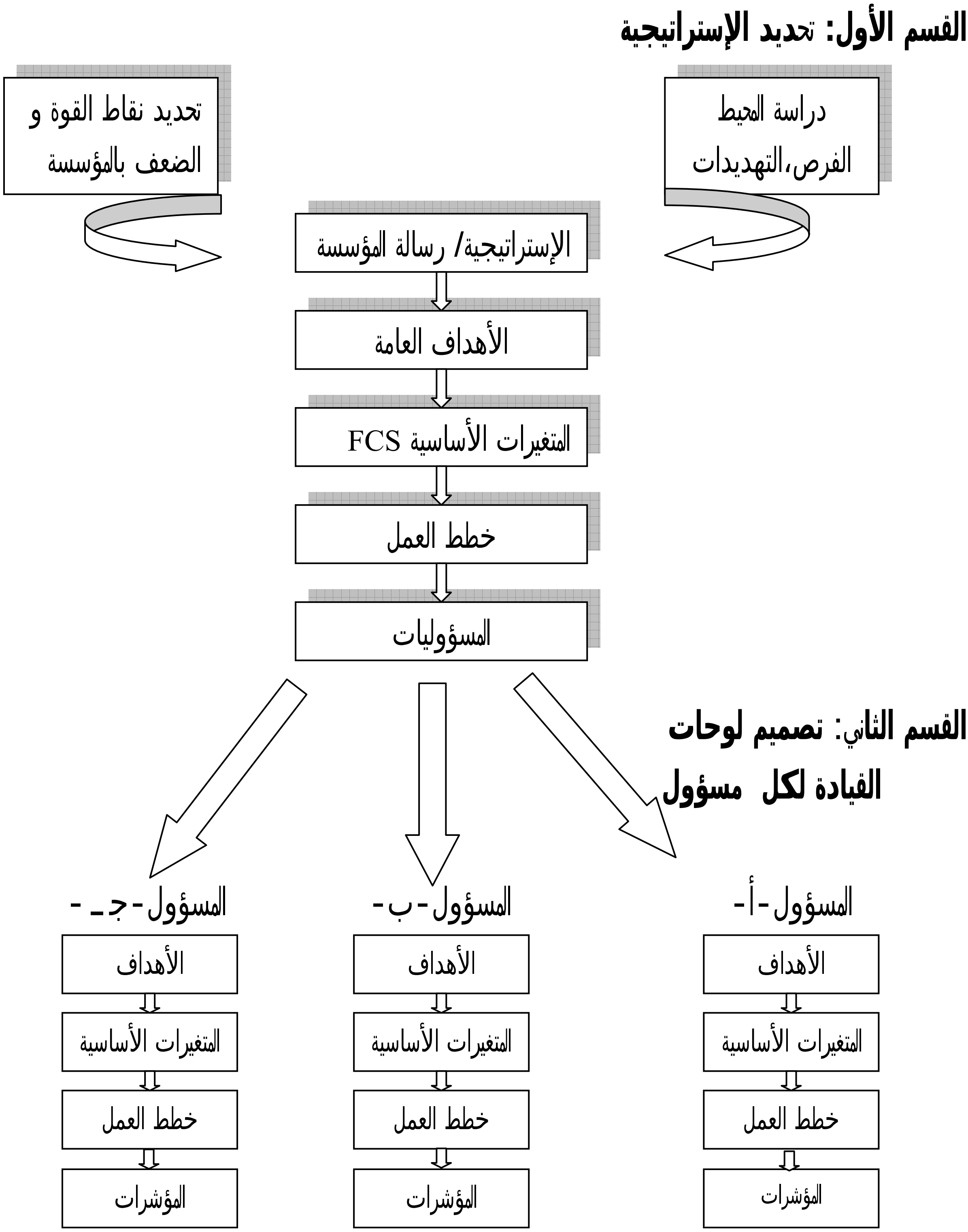
1- دراسة المؤسسة و التعرف عليها.
2- تحديد الأهداف.
3- إعداد المؤشرات.
4- تجميع المعلومات.
5- اختيار نظم المعلومات المناسبة.

فالمراحل الخمس المذكورة تنقسم إلى قسمين: قسم يضم المرحلة (1+2)، و المتعلق بدراسة محيط المؤسسة وتحديد الاستراتيجيات و المسؤوليات المتوافقة مع الهيكل التنظيمي وهو يطابق المرحلة 1و2 من عملية تصميم نظام مراقبة التسيير،[1] و القسم الآخر يضم المراحل (3 +4 +5) ،و يمثل تصميم لوحات القيادة بالمعنى الضيق و الذي يتعلق بتحديد خطط العمل الواجبة التنفيذ من طرف المسؤولين واختيار المؤشرات التي تسمح بمتابعة هذه الخطط. أنظر الشكل الموالي.

---

[1] أنظر المبحث الثالث الخاص بتصميم نظام مراقبة التسيير. الفصل الأول ص 45....50.

الشكل رقم (3- 7): مراحل تصميم نظام لوحات القيادة.



Source : A. Dayan, *Op.Cit.*p 853.

II - 2 - 1 دراسة محيط المؤسسة و التعرف عليها

بما أنه قد تم التطرق إلى هذه المرحلة في الفصل الأول فإنه سيتم الاكتفاء بتلخيص و عرض أهم ما في هذه المرحلة، وكل ما من شأنه أن يمس مباشرة بعملية تصميم لوحات القيادة. وفي هذه المرحلة سيتم التركيز على العناصر التالية.

- المؤسسة و السوق الذي تعمل فيه.
- موارد و سياسات وإستراتيجية المؤسسة.
- الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

II - 2 - 1 - 1 المؤسسة و السوق الذي تعمل فيه

في بادئ الأمر يجب معرفة وضعية المؤسسة وحصتها في السوق كي تسهل عملية فهم الإستراتيجية المطبقة و الآثار الناجمة عنها. وهناك عدة عوامل أساسية تحدد من خلالها درجة تعقد السوق (Complexité du marché) منها: تغير رغبات الزبائن، المنافسة،التنوع في المنتوجات، الموردون والشركاء، التشريعات القانونية و غيرها.

II - 2 - 1 - 2 موارد وسياسات واستراتيجيات المؤسسات

أولا: مستوى التجهيزات المتواجد بالمؤسسة

يستخدم في نظام لوحات القيادة أدوات عالية التكنولوجية، لذا يجب معرفة قدرة المؤسسة على إدماج تجهيزات تكنولوجية جديدة و ما مدى تجاوب المستعملين و الأفراد في المؤسسة مع الأنظمة المعلوماتية الحديثة، بمعنى : هل وجود هذه التجهيزات الحديثة يعرقل أم يساعد عمل الأفراد بالمؤسسة؟ ففي حالة قدرة المتعاملين في المؤسسة على استخدام هذه الأجهزة واستفاد م منها في نشاطهم فإن ذلك سيكون دافعا قويا إلى وضع نظام لوحات قيادة متطور. وهنا يجب التذكير إلى أن جعل العمليات تنفّذ آليا لا يحدث بين ليلة وضحاها بل يتأتى ذلك تدريجيا، كي يتماشى مع خصوصيات المؤسسة.

ثانيا : السياسة الداخلية للمؤسسة

يعتبر نظام لوحات القيادة أداة هامة للمساعدة في اتخاذ القرارات، لذا وجب الاهتمام بنمط الإدارة المطبق في المؤسسة، وقد قدم كل من Mouton و Blake ملخصا حول الأنواع المختلفة من الإدارة حسب المعيارين التاليين: المصلحة الموجهة للأفراد و المصلحة الموجهة للإنتاج. وقد اجتمع مختلف علماء الإدارة على أن النمط الإداري الأكثر فعالية هو ذلك الذي يتم فيه الاهتمام بالمعيارين، أي الإدارة بالمشاركة، لذا يجب معرفة النمط الإداري المتبع من طرف المؤسسة أهو تقليدي أم قائم على مبدأ المشاركة؟ ففي المبدأ الأول يكون تفويض السلطة شكليا (المرؤوس يتخذ القرارات بالشكل الذي يرغب فيه رئيسه !). والمهم هنا ليس التحليل التفصيلي لمبادئ الإدارة في المؤسسة، ولكن من غير المنطقي تأسيس نظام لوحات قيادة في ظل نظام مركزي يتم فيه اتخاذ جميع القرارات على مستوى شخص واحد، بل يجب وجود مراكز مستقلة، حتى يمكن الحديث عن تطبيق نظام لوحات القيادة.

ثالثا : الثقافة السائدة في المؤسسة

تعتبر ثقافة المؤسسة مجموعة من العادات و السلوكات المتفق عليها بين أعضاء الفريق، مما يكسبها قوة ودلالة تظهر في تصرفات الأفراد، و كلما كانت ثقافة المؤسسة قوية كلما كان من الصعب إدراج أي شيء غريب في المؤسسة، لذا فعلى مصمم نظام لوحات القيادة أن ينتبه لهذه النقطة وأن يعمل على دمج المميزات الخاصة لثقافة المؤسسة في عملية وضع نظام لوحات القيادة، كما أن عليه أن يأخذ بعين الاعتبار ردود فعل الأفراد عند وضع النظام، فلوحات القيادة الحديثة تكون موجهة نحو الزبائن، بمعنى أنه يتم استعمال معايير حكم خارجية على أداء المؤسسة و الأفراد ا (معدل رضى الزبائن..)، وهذا غير مألوف لدى الأفراد، حيث عادة ما يكون نظام الحكم و التقييم داخليا. فهذا التغير الثقافي عادة ما تصاحبه نتائج و آثار يجب التوقي و الحذر في التعامل معها.[1]

[1] A.Fernandez, *les nouveaux tableaux de bord des managers*,3[eme] édition,ed :organisation,paris, 2003,. .p190-194.

رابعا : إستراتيجية المؤسسة

حسب M.porter فإن هناك استراتيجيتان أساسيتان و للمؤسسة الاختيار، فالإستراتيجية الأساسية الأولى هي الريادة في التكلفة، أي تخفيض التكاليف، وسواء كان ذلك على نطاق واسع أو ضيق. و الإستراتيجية الأساسية الثانية هي التنويع في منتجا ا وعمليا ا.[1]

وعملية وضع لوحات القيادة مرتبطة أساسا بالإستراتيجية المختارة، فلو أن مؤسسة اختارت الإستراتيجية الأولى فإن وضع نظام التقارير (Reporting) التقليدي الذي يحتوي على مؤشرات مالية كفيل أن يسمح لها بتطبيق إستراتيجيتها، بينما إذا قامت مؤسسة باختيار الإستراتيجية الثانية فهذا يعني أ ا تترقب تطورات السوق وتتابع تغير رغبات الزبائن كي تتمكن من تقديم أفضل الخدمات وتنتهز الفرص الجديدة وتواجه المنافسة، وهنا يكون نظام لوحات القيادة الحديثة هو ما يلزمها لتطبيق هذه الإستراتيجية بشكل أفضل.[2].

II -2-1-3 دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يمكن إيجاز هذه المرحلة في معرفة نشاطات المؤسسة و توزيع السلطات فيها وتحديد المسؤوليات، فكل هذا ضروري جدا للبدء في وضع نظام لوحات القيادة الذي يتناسب مع طريقة التنظيم المتبعة في المؤسسة. ولمزيد من التفصيل حول هذه النقطة ارجع إلى المبحث الثاني من الفصل الأول و الذي تم التطرق فيه إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومراكز المسؤولية.

II -2-2 تحديد الأهداف

II -2- 2-1 الانتقال من الإستراتيجية إلى الأهداف

من أجل توضيح عملية تحديد الأهداف لا بأس بذكر أهم مراحل وضع الإستراتيجية.

فالمرحلة الأولى يتم فيها دراسة الموارد الخاصة بالمؤسسة،و طبيعة الهيكل التنظيمي،... وبعد ذلك يتم تحليل المحيط ودراسته لتحديد وضعية المؤسسة مقارنة بمنافسيها، ثم وضع الخطوط العريضة للإستراتيجية.
أما المرحلة الثانية فيتم فيها اختيار الاستراتيجيات الأكثر ملاءمة (استعمال السيناريوهات لذلك).

---
[1] M.Porter, *L'avantage Concurrentiel*, 2e Edition, Dunod, Paris, 1997.
[2] A.Fernandez, *Op. Cit*, p 195-196.

و في المرحلة الثالثة تترجم الاستراتيجيات المختارة إلى أهداف كمية مع الإشارة إلى رزنامة النشاطات التقديرية و التي تعبر عن التقدم في العمليات المرغوب فيها، وكل هدف يرفق ببرنامج عمل، وكل برنامج عمل يحدد المسؤوليات و الوسائل الضرورية لتنفيذ العمليات.[1].

II -2-2-2 اختيار الأهداف

الهدف هو الشيء المراد الوصول إليه و ليس مهمة واجب إتمامها، فالهدف نتاج عمل تقديري أو تنبؤي وشيء من الإرادة.

الهدف=التنبؤ + الإرادة

فهو يعبر عن النتيجة المراد الوصول إليها خلال مدة زمنية محددة.[2] ومن أجل اختيار الأهداف يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية:[3]

- أن يكون معَبرا عنه بقيم قابلة للقياس وأن يقترن تنفيذه بمدة زمنية محددة.
- أن يتميز بالبساطة: فالهدف المبسط هو ذلك الذي لا يقيس إلا شيئا واحدا فقط.
- الملاءمة: أي توافق الهدف مع السياسات العامة للمؤسسة و أن لا يحدث تعارض بين الأهداف.
- الموضوعية: فمن الأفضل أن يتم تحديد الهدف بعد دراسة تحليلية معمقة، فالهدف يجب أن يبعث على الطموح وأن يحفز الأفراد (الهدف له قيمة)، و أن لا يثبط عزيمتهم (استحالة تحقيقه نظرا لعدم توافق القدرات الفعلية مع الشيء المراد الوصول إليه).
- يجب أن يتم تحديد الهدف على أساس التفاوض و المشاركة، فهذا يحفز الأفراد في المؤسسة على تحقيقه.
- أن يرتبط تعيين الهدف بالمسؤولية، ففي حالة غياب المسؤولية عن الهدف فإن حظوظ تحقيقه وتجسيده تكون ضعيفة.
- الدفع المتبادل للأهداف: من خلال عملية تحقيق أهداف المؤسسة و أهداف الأفراد العاملين ا يتحقق الدفع المتبادل للأهداف، ويعني ذلك أن تحقيق أهداف المؤسسة يؤدي بدوره إلى تحقيق أهداف الأفراد التي من أجلها تم الالتحاق بالمؤسسة.[4]

---
[1] A.Fernandez, *Ibid*, p.217.
[2] C.Selmer, *Op.Cit*,p.28.
[3]X .Bouin Et F -X- Simon, *Op.Cit* .p 71-74

II -2-3 اختيار المؤشرات وإعدادها

II -2-3-1 إعداد المؤشرات

أولا: أنواع المؤشرات

يعتبر المؤشر معلومة أو تجميع لبعض المعلومات، ويتم استخدامه من طرف مسؤول معين لتقييم وضعية معينة.و تنقسم المؤشرات إلى عدة أقسام هي:

أ- حسب طبيعتها

- مؤشرات النتائج (résultas)و مؤشرات المتابعة (suivi)

يمكن للمؤشر أن يهتم بمتابعة سير العمليات أو الأحداث التي هي في طور الإنجاز(مؤشر متابعة)، كما يمكن للمؤشر أن يشير إلى النتيجة النهائية لعملية أو لحدث قد تمّ (مؤشر نتائج).و يرتبط هذان النوعان من المؤشرات بالزمن و مجال التطبيق (ضيق أو واسع)، فيمكن لمؤشر النتائج الذي يخص مستوى ضيقا أو مجالا زمنيا قصيرا أن يصبح مؤشر متابعة على نطاق أوسع أو في مجال زمني طويل نوعا ما، و مثال ذلك مؤسسة تبيع أجهزة الكترونية، و بغرض تحسين رضى زبائنها، قامت بوضع مصلحة صيانة تقوم باستقبال الزبائن وشكاواهم، فالمؤشر الذي يهتم بمتابعة عدد الشكاوى يعتبر مؤشر متابعة على مستوى مصلحة الصيانة، والمؤشر الذي يهتم بقياس رضى الزبائن يعتبر مؤشر نتائج على نفس المستوى(مصلحة الصيانة)، بينما يمكن لهذا المؤشر الأخير أن يصبح واحدا من مؤشرات المتابعة على مجال أوسع إذا أصبح هدف المؤسسة مثلا هو زيادة حصتها السوقية.

- المؤشرات القيادية (pilotage) والمؤشرات الرقابية (Reporting)

يمكن للمؤشر أن يزود المستوى التنظيمي الأعلى بالنتائج الحقيقية للمركز المكلف بتنفيذ بعض الخطط و برامج العمل و يسمى هنا مؤشرا رقابيا، حيث يقيس هذا المؤشر بدقة درجة تحقيق الهدف من طرف المسؤول الملزم بتقديم بيان أمام رئيسه، بينما تعمل مؤشرات القيادة على توضيح سير العمليات بالنسبة للمسؤول المعنى وتساعده في اتخاذ القرارات ودون أن يتم تصعيدها إلى المستويات الأعلى، فالغرض منها هو تمكين المسؤولين من قيادة عمليا م و تحسين أدائهم.

[4] د. عبد الوهاب سويسي،"أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير"، الفعالية التنظيمية: تحديد المحتوى و القياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة. جامعة الجزائر.2003-2004، ص 174.

- مؤشرات مالية (Financier) و مؤشرات تشغيلية (Non Financier)

يمكن لمؤشر ما أن يتم تحضيره انطلاقا من معطيات محاسبة مالية (تكلفة الإنتاج، معدل المردودية..) و إما من معطيات تشغيلية (عدد الغيابات الأسبوعي...)، فالمعطيات التشغيلية تساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية أسرع من المعطيات المالية، لأن هذه الأخيرة تتطلب مدة زمنية أطول لتحضيرها على عكس المعطيات التشغيلية.

- مؤشرات مركّزة (Ciblé) و مؤشرات مجملة (Synthétique)

هناك مؤشرات يتم تحضيرها انطلاقا من العديد من المعلومات كي تتمكن من التعبير عن وضعية ما بطريقة مجملة كالمؤشرات الخاصة بمتابعة مستوى الجودة، فهذا المؤشر يعكس عدة ظواهر مرتبطة بالجودة، مثل تكوين العمال، درجة التقنية المستعملة..، ويتميز هذا النوع من المؤشرات بصعوبة شرحه نظرا لاحتوائه على عدة معطيات؛ لكنه في المقابل يسمح بإعطاء نظرة شاملة ويغطي مجالا أوسع. و في الجهة المقابلة توجد مؤشرات تكون مركزة أو تخص ظاهرة فقط،كالمؤشرات الخاصة بمتابعة عدد الطلبيات غير المسلّمة مثلا. [1]

ب- حسب دورها بالنسبة لمتخذ القرار

- مؤشرات الإنذار: وهي المؤشرات التي تنبه إلى الحالات غير العادية و السير غير الجيد للعمليات، مما يقتضي تدخلا فوريا في الأجل القصير كالتنبيه إلى تدني جودة منتوج ما أو ارتفاع تكاليف الإنتاج. و في المقابل فإن عدم حدوث أي إشارات أو تنبيهات يدل على السير الحسن للعمليات.

- مؤشرات التوازن: و هي المؤشرات التي تؤمن متابعة و معاينة حالة النظام و تقدمه مقارنة بالأهداف الموضوعة. كما تركز هذه المؤشرات على مدى صحة هذه الأهداف. فغالبا ما توضع أهداف مستحيلة التحقيق (المدة الزمنية لتحقيق الهدف تكون غير كافية مثلا...).

[1] R.Demeestère et autres, *Op. Cit*, p. 81.82

- **مؤشرات الاستطلاع**: وهي مؤشرات تسمح بتوضيح الرؤية و إعطاء نظرة أوسع لحالة المؤسسة، فغالبا ما تؤدي المعلومات التي توفرها هذه المؤشرات – كمعرفة وضعية المنافسين في السوق- إلى إدخال تعديلات و تغيرات على إستراتيجية المؤسسة و أهدافها.[1]

جـ - حسب مستعمليها

- **مؤشرات عامة**: وهي التي تسمح لجميع المستعملين في المؤسسة من الحصول على صورة شاملة لوضعية النظام.

- **مؤشرات محلية:** وتخص كل مركز مسؤولية على حدى، لأ ا تمثل مؤشرات خاصة بوظيفة ما أو نشاط ما (إنتاج, تسويق..).

مؤشرات شخصية: وهي تلك المؤشرات التي يختارها ويستعملها المسؤول وحده دون سواه، فهو يقوم بإعدادها و تطويرها و يعرضها بالشكل الذي يريد.[2]

مؤشرات جماعية:وهي المؤشرات المشتركة ومتاحة الاستعمال لمعظم الوحدات في المؤسسة.

ثانيا: تحضير المؤشرات و إعدادها

من أجل تحضير مؤشرات فعالة، ينصح بإتباع طريقة (OVAR) وهي اختصار لـ "Objectifs- Variables d'action- responsabilité"

أهداف ←متغيرات أساسية ← مسؤوليات

و OVAR طريقة حديثة في مراقبة التسيير تسمح بـ :

- ربط الإستراتيجية بالعمليات اليومية.
- التنسيق بين المحاور الإستراتيجية و خطط العمل الواجبة التنفيذ.
- تنبه المسؤولين في كل مستوى تنظيمي بالأهداف الواجب تحقيقها و النشاطات الواجب التركيز عليها، فهي تسمح بإقامة علاقة أفقية و رأسية في المؤسسة، فعند وضع الأهداف الرئيسية للمؤسسة و التي عادة ما تكون أهدافا مشتركة أو متقاسمة بين عدة أقسام في المؤسسة؛ كالهدف المتمثل في تحسين الجودة و الذي يوجب إقامة علاقات بين مختلف المصالح، و كما أن كل مسؤول أيا كان المستوى التنظيمي المتواجد به، فإنه يمكنه تشكيل شبكة " OVAR " الخاصة به، فالمتغير الأساسي

---
[1] A.Fernandez. *Op. Cit*,p 262,263
[2] M.Gervais, *Op.Cit*, p.624

في مستوى تنظيمي(ن) يصبح هدفا في المستوى التنظيمي (ن -1)، و هذا ما يسمح بتحقيق الحوار و التواصل بين المستويات التنظيمية حسب مبدأ تداخل المسؤوليات.

وفيما يلي عرض لطريقة OVAR:

-1- بعد دراسة المحيط و تحديد الإستراتيجية يتم تحديد الأهداف.

-2- يتم البحث عن المتغيرات الأساسية التي تتحكم في درجة تحقيق الأهداف فالمتغيرات الأساسية تمثل أهم العوامل الواجب التركيز عليها من أجل تحقيق الأهداف، فإذا كان هناك هدف يتجلى في كسب رضى الزبائن بنسبة معينة خلال الأشهر الثلاثة المقبلة، فتكون المتغيرات الأساسية الواجب التركيز عليها في هذه الحالة هي: مستوى الجودة المقدمة، سرعة الاستجابة للزبائن والخدمات ما بعد البيع.

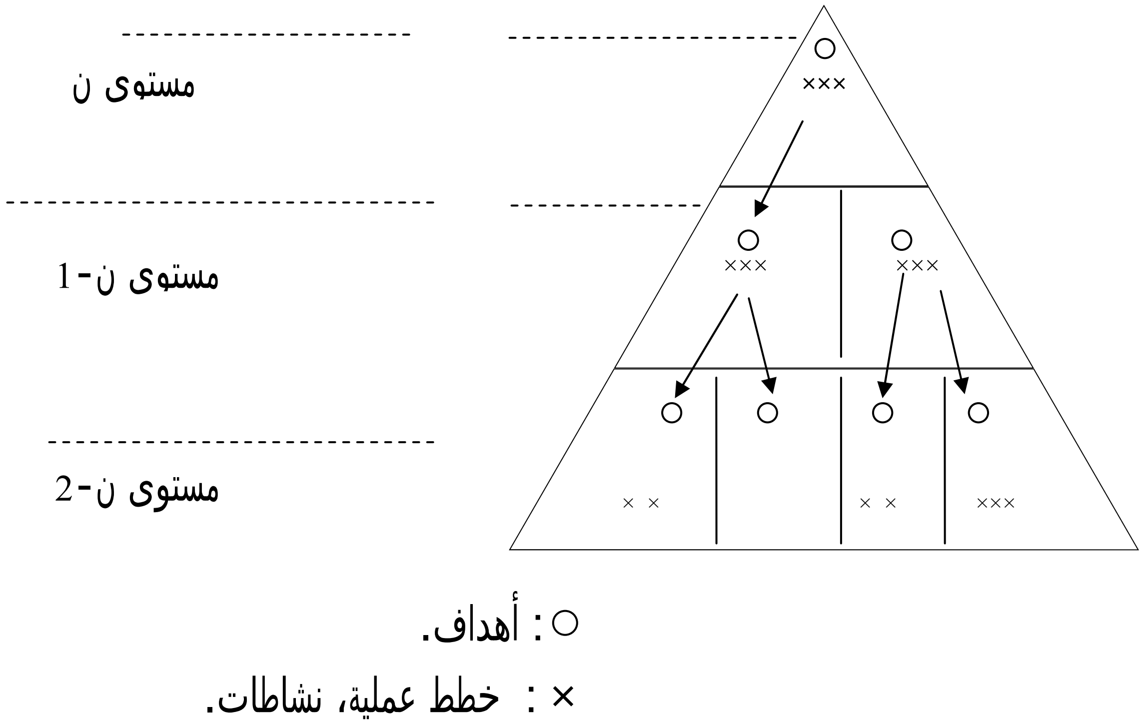
3- بعدما يتم تحديد المتغيرات الأساسية يجب وضع خطط العمل كي لا تبقى الأهداف مجرد أماني، فالاعتماد على المتغيرات الأساسية يقود إلى معرفة الأسباب. وخطط العمل تبين الطريقة المتبعة للوصول إلى الهدف، فالفرق بين المتغيرات الأساسية و الخطط العملية هو الفرق بين لماذا؟ وكيف؟، أو بين الطريق الواجب إتباعه و وسيلة النقل. لذا فإن تحضير الخطة العملية يسمح بمعرفة " من يقوم بماذا"؟ كما يتم إرفاق الخطة العملية برزنامة نشاطات مع توفير الوسائل البشرية و المادية لذلك.

4- بعد وضع الخطط العملية لكل مسؤول أيا كان مستواه والأهداف المطلوبة منه تحقيقها، يتم تزويده بالمؤشرات التي تسمح له بمتابعة سير العمليات. ويجب أن تكون هذه المؤشرات موجهة نحو العناصر الثلاثة السابقة (الأهداف، المتغيرات الأساسية، خطط العمل).[1]

وكما هو عليه الحال في مبدأ تداخل لوحات القيادة، فإن الخطط العملية للمستوى التنظيمي (ن) تصبح أهداف للمستوى التنظيمي(ن -1) كما هو موضح في الشكل الموالي:

[1] H.Loning et autres, *Op.Cit*, p .79-94.

الشكل رقم (3-8): نشر الأهداف



Source : C.Selmer,*Op.Cit*,p.36.

ثانيا : تحديد المعايير

تبقى المؤشرات بدون فائدة إذا لم تقارن بمعايير يتم تحديدها (يمكن أن تتمثل هذه المعايير في أهداف تحددها المؤسسة)، لذا تتم مقارنة المؤشرات الفعلية للوحات القيادة بالقيم المعيارية والتي يمكن أن تكون:

-محددة و أحادية: أي أن لها سقفا أو حدا لا يجب تجاوزه، كأن لا تتعدى نسبة الفضلات 03% من الإنتاج الكلي خلال الشهر.

- محددة بحد أقصى وحد أدنى، كأن لا تتعدى مدة التسليم 6 أيام لتفادى مشاكل التخزين، وتفوق3 أيام للحفاظ على سيرورة نشاط المؤسسة (إنتاج، تخزين، بيع،...).[1]

كما يتم في هذه المرحلة تحديد فترات إنتاج المؤشرات(يوميا، أسبوعيا، شهريا...).

وفيما يلي عرض لأهم الطرق المتبعة لتحضير وإعداد المؤشرات بشركة مختصة في أجهزة الكمبيوتر و الأنظمة المعلوماتية وتدعىR.V.F ، و تضم هذه الشركة خمسة مراكز مسؤولية هي:

[1] G.Langlois et C.Bonnier, *Contrôle de Gestion*, ed.Foucher, Paris, 2002,p 53.

- قسم المبيعات و التسويق.
- قسم الصيانة.
- قسم الخدمات الإضافية: مهمته تدعيم قسم الصيانة.
- قسم الإنتاج.
- أقسام وظيفية(مالية وإدارة الموارد البشرية).

وخطوات العملية كانت كالتالي:

1- التحليل الاستراتيجي

-أ- دراسة المحيط:

التهديدات:

- سيطرة شركة IBM، انخفاض أسعار بيع الأجهزة..

الفرص:

- زيادة الطلب على الأجهزة، إمكانية منافسة شركة IBM ، منتجات R.V.F تكميلية لأجهزة IBM.

ب- دراسة وضعية المؤسسة.

نقاط القوة:

- امتلاك قدرات معرفية هائلة، منتجاتR.V.F مكملة لأجهزة شركة IBM.

نقاط الضعف:

- عدد قليل من الزبائن، حصة السوق (10 %) مقارنة بشركة IBM.

جـ - إستراتيجية المؤسسة:

- الاستحواذ على حصص السوق الخاصة بشركة IBM، زيادة المبيعات.
- تعظيم الأرباح.

د- ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف:

- تحقيق رقم أعمال يقدر بـ : + 31 % في السنة ن + 1.
- إنتاج أجهزة كمبيوتر جديدة.

هـ - المتغيرات الأساسية (العوامل الأساسية للنجاح)

- السعر: اقتراح أسعار جد منافسة؛ أقل بـ 10 % من أسعار IBM.
- الجودة: تحسين الجودة.
- كسب وفاء الزبائن (خدمات الصيانة).
- جهود رجال البيع.

وبعد ذلك يتم توزيع المسؤوليات و المهام.

المتغيرات الأساسية الإجمالية	المتغيرات الأساسية المفصلة	الإدارة العامة	خدمات ما بعد البيع	تسويق	مالية	موارد بشرية	إنتاج
سعر البيع: أقل 10 % من سعرIBM	▪تحديد قواعد التخفيض في أسعار البيع (الحسومات) ▪تخفيض تكاليف الإنتاج بالمصنع. -يد عاملة ومواد أولية ▪تخفيض مصاريف المراكز الوظيفية - البحث و التطوير -مالية وإدارات أخرى -علاوات رجال البحث - خدمات ما بعد البيع	X X	X	X X	X X X		X
الجودة	▪دراسة المنتجات وتحليلها ▪تطوير جودة خدمات ما بعد البيع -وضع نظام للجودة. -تخفيض زمن التدخل(الخدمة) -تركيب الأجهزة	X	X X X X	X		X	
كسب وفاء الزبائن	▪زيارات الزبائن. ▪استقصاء رضى الزبائن.	X	X	X X			X
جهود رجال البيع	▪ تحسين أداء قوى رجال البيع الحالية.			X		X	

ونظرا لتعدد المصالح في هذه المؤسسة، فسيتم التطرق إلى مصلحة واحدة وهي مصلحة خدمات ما بعد البيع.

المتغيرات الأساسية	الخطط العملية	المؤشرات	القيمة(المعيار) المرجعية
▪وضع نظام للجودة.	▪ وضع خطة عملية لتطبيق نظام الجودة. - تحليل المشاكل. -اقتراحات للتحسين. - تشكيل فرق عمل.	-عدد الاقتراحات من طرف فريق عمل. - نسبة تطبيق الاقتراحات.	% 70 % 30
▪جودة تركيب الأجهزة.	▪ احترام قواعد تركيب الأجهزة. - تحسين عملية برمجة تركيب الأجهزة (التخطيط) - جودة التركيب في حد ذا ا.	-%ساعات التركيب المتجاوزة. - تكلفة الساعات الإضافية. - عدد الأعطاب/ عدد التركيبات.	% 0 % 0 0.5
▪استقصاء رضا الزبائن.	▪ وضع استمارة بحوزة الزبون بعد تقديم الخدمة.	- عدد الشكاوى/ عدد التدخلات(شهريا).	% 15>
▪جودة عملية الصيانة.	▪ الصيانة الوقائية. ▪ الصيانة الطارئة (العرضية)	- عدد التدخلات/ العدد المعياري. - تكلفة فعلية/تكلفة معيارية. - مدة التدخل لتصليح العطل. - تكلفة التدخل (قطع،يد عاملة)	1 1 > 2 سا

و يتم إتباع نفس الطريقة في تحديد المؤشرات بالنسبة للمراكز الأخرى.[1]
وفي المبحث الثالث من هذا الفصل و الخاص بمساهمة لوحات القيادة في مراقبة التسيير سيتم عرض المؤشرات المستعملة في أهم الوظائف بالمؤسسة (إنتاج، تسويق، مالية...).

II -2-3-2 اختيار المؤشرات

نظرا لكون المؤشرات أهم مكونات لوحة القيادة فإن سلامة هذه الأخيرة مرتبطة بشكل كبير بمدى سلامة المؤشرات، والمؤشرات الجيدة هي تلك التي تتميز بـ :

أ- الملاءمة: أي أن تركز هذه المؤشرات على أهم العوامل الأساسية للنجاح في المؤسسة، و أن ترتبط بهدف معين.

ب- سهولة تحضيرها: و هذا يعني أن عملية الوصول إلى المعلومات ومعالجتها بغرض تحضير المؤشر لا تستغرق وقتا طويلا ولا تكلف كثيرا.

ج - سهلة القراءة: فمن بين أهم الشروط الواجب توفرها في المؤشر هي أن يكون سهلا شرحه وفهمه.[2]

د- يجب أن يستعمل المؤشر في الوقت الفعلي (أثناء سير العمليات) كي يسمح بعملية اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، وهذا ما يستدعي تحصيل المعلومة في وقتها كي لا يتم الوقوع في الاستعمال الخاطئ للوحات القيادة و تستعمل كتقارير. ويساهم نظام المعلومات الفعال في توفير المعلومات في الوقت المناسب.[3]

II -2-4 تجميع المعلومات

بعد ما تتم عملية تحديد المؤشرات واختيار الأنسب منها، تبدأ مرحلة تشكيل المؤشرات انطلاقا من المعلومات التي تمتلكها المؤسسة. وفي هذه المرحلة يقوم كل مسؤول بتحديد المعلومات التي يحتاجها لتحضير المؤشرات التي تخصه كما تحدد المدة اللازمة للحصول عليها(يوميا، شهريا..).

[1] A.Dayan, *Op .Cit*, p.854-860
[2] R.Demeestère et autres, *Op. Cit*.p.82
[3] A.Fernandez, *Op.Cit*.p.277.

II -2-4-1- المعلومة: تعريف وخصائص

تمثل المعلومة المعطيات التي يتم تحويلها في شكل له معنى بالنسبة للشخص المستقبل لها.

معطيات (خام+مخزنة)⟵ معالجة ⟵معلومة. وتتميز المعلومة بالخصائص التالية:

- سهولة فهمها، درجة ملاءمتها وصحتها.
- وقت ظهورها و مدة صلاحيتها و الوقت اللازم لتحصيلها.
- الشروط المادية و القانونية للوصول إليها(طرق استغلالها و الأشخاص المسموح لهم باستعمالها).
- درجة الدقة الواجب توفرها في المعلومة.[1]

وفيما يخص أهم الشروط الواجب توفرها في المعلومات بغرض تحضير المؤشرات هي:

أولا: القدرة على الوصول إلى المعلومة

فإذا كان من غير الممكن الوصول إلى معلومة ما فإنه لا يتم استعمالها. كأن تكون المعطيات المرغوب في تحصيلها مخزنة في ملف مفقود.

ثانيا: توفر المعلومات المراد استعمالها

غالبا ما يحدث أن تكون هناك منافسة بين مراكز المسؤولية في المؤسسة، مما قد يؤدي إلى قيام مسؤول مركز معين بتقديم معلومات غير دقيقة إلى نظام المعلومات المركزي (هذا النظام يزود كل الأعضاء في المؤسسة بالمعلومات)، ففي هذه الحالة يمكن القول أن المعلومة غير متوفرة (لأن من خصائص المعلومة الصحة).

ثالثا: تكلفة المعلومة

المعلومة ليست سلعة مجانية، لأنه يتم اقتناؤها من طرف بنك للمعطيات، إضافة إلى تكاليف تحويلها و معالجتها... ، لذا يجب مراعاة تكلفة المعلومة عند تحضير المؤشرات.

[1] C.Alazard et S.Sépari, *Op. Cit.* p 84,85.

رابعا: المعلومة لها فترة حياة محدودة نوعا ما

ترتبط قيمة المعلومة بالحاجة إلى استعمالها ومدة صلاحيتها، فكثير من المعلومات تكون صالحة لفترة معينة ثم تصبح بعد ذلك عديمة النفعية. فالمعلومات المتواجدة في شبكة الانترنت مثلا يمكن أن تختفي أو تتغير في أي لحظة.

خامسا: صحة المعلومات ومصداقيتها

إن أهم ما يرغب فيه المسؤول هو استعمال معلومات صحيحة وموثوق ا.[1]

II-2-4-2 مصادر المعلومات

يمكن للمؤسسة أن تحصل على المعلومات من مصادر عديدة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها.
و من بين أهم مصادر هذه المعلومات توجد:
- الأطراف المتعاملة مع المؤسسة : الزبائن، الموردون،...
- من داخل المؤسسة: الإدارة العامة، الإدارات الأخرى كالتسويق، الإنتاج،...
- من طرف موردي المعلومات ،كمراكز التوثيق و آراء الخبراء.
- من طرف المعاهد الوطنية أو الدولية، كمراكز البحث و المعاهد المختصة.

II-2-4-3 عمليات تجميع المعلومات

تمر عملية تجميع المعلومات بالمراحل الأساسية التالية:

أولا: يتم تحديد قائمة المؤشرات التي يتم اختيارها و المعلومات الضرورية لإعدادها، ثم يتم التأكد مما إذا كانت المعلومات متاحة أم لا؟ و هل المدة اللازمة لتحصيلها كافية أم لا؟ وكذا التأكد من درجة صلاحيتها (جيدة، حسنة، متوسطة، رديئة...).

ثانيا: يقوم مراقب التسيير بمساعدة المسؤولين العمليين في البحث عن كيفية الحصول على المعلومات المتأخرة أو غير الموجودة. ففي حالة عدم وجود بعض المعلومات يتم الاعتماد على إجراءات تسمح بالحصول عليها مستقبلا كوضع وثيقة لمتابعة حركات المخزون، وثيقة الورشة لتدوين ساعات الإنتاج، وثيقة للمثلين التجاريين لمعرفة عدد الشكاوى، الطلبيات..الخ.

[1] A.Fernandez, *Op. Cit* , p.320-322

كما قد يحدث و أن تصل المعلومة متأخرة و بالتالي لا تكون صالحة للوحات القيادة، ففي هذه الحالة يتم تقدير قيمتها بمدة قصيرة، وهذا باستعمال القيمة الحقيقية لها عند تاريخ الحاجة إليها واستكمال أو تقدير قيمتها النهائية لاستخدامها. وكنتيجة لهذه المرحلة يتم التعرف على قائمة المعلومات المتوفرة و آجال الحصول عليها و تلك الواجب إعدادها، واستبعاد تلك التي لا تحقق شرط الحصول عليها في الآجال المحددة أو تلك التي تكون غير صالحة للاستخدام.

ثالثا: إعداد دفتر الشروط الذي يبين كيفية إعداد تلك المؤشرات ومصادر وجود المعلومات المستعملة في تحضيرها، ففي دفتر الشروط هذا يتم تخصيص جزء منه لترتب فيه المؤشرات حسب الترتيب الذي تشغله في لوحة القيادة (رقم الصفحة و رقم السطر)، ويتم إرفاق كل معلومة مدرجة برقم مرجعي للتعرف على مصدرها في الجزء الثاني لدفتر الشروط، بينما يضم الجزء الآخر من هذا الدفتر المعلومات الأولية ا معة حسب مصادر الحصول عليها لتسهيل عملية جمعها، وتكون هذه المؤشرات مصنفة حسب رقم تسلسلي، حيث يتم التركيز حسب كل مصدر على العون المكلف بإيصال المعلومة و التاريخ التي تتوفر فيه هذه المعلومة وشكلها باعتبارها إما أساسية أو وسيطية.[1]

II - 2-5 اختيار الأنظمة المعلوماتية المناسبة

يعتبر الإعلام الآلي أداة ضرورية في عملية تصميم نظام لوحات القيادة في المؤسسة، حيث أن عملية حجز واستخراج المعطيات ومعالجتها تتم بسهولة كلما كانت الأداة المعلوماتية أفضل. ونظرا لكون الهدف الأساسي من وضع نظام لوحات القيادة في المؤسسة هو المتابعة الدائمة و المستمرة لسير العمليات، فإن هذا يقتضي وجود نظام معلومات قادر على تزويد المسؤولين بالمعلومات الضرورية و في الوقت المناسب.[2]

و مع هذا التقدم التكنولوجي الهائل ظهرت العديد من الأنظمة المعلوماتية التي تستطيع تسهيل عمل لوحات القيادة, ويبقى على المؤسسات أن تختار منها ما يناسبها (حجم المؤسسة، تكلفة النظام،...).ومن أجل عمل نظام المعلومات يجب وجود:

- أدوات تخزين و معالجة المعلومات.
- أدوات للتدخل و نشر للمعلومات.

[1] سعاد عقون . نظام مراقبةالتسيير، أدواته ومراحل إقامته: مذكرة ماجستير. جامعة الجزائر 2003 ص 152، 153 .

[2] لمزيد من التفصيل حول نظام المعلومات- تعريفه، خصائصه-، أنظر المبحث الأول في هذا الفصل ص.121،123.

II -2-5-1 أدوات تخزين و معالجة المعلومات

إن وجود قاعدة معطيات مشتركة تسمح بتجميع المعلومات الخاصة بمختلف الأقسام، و ترتبها وتضمن جود ا و تسهل عملية استغلالها من طرف المستخدمين. و في الوقت الحالي ظهرت العديد من الأدوات التي تسمح بذلك، و منها : بنك المعطيات "Data Warehouse" ونظام تخطيط الموارد "ERP.Enterprise Resource planing" وغيرها من الأنظمة المعلوماتية الحديثة. ونظرا لكون نظام تخطيط الموارد صعب التطبيق و يكلف كثيرا، فإن أغلب المؤسسات تلجأ إلى استعمال بنك المعطيات.

يعتبر بنك المعطيات طريقة حديثة لحفظ و بناء و تنظيم قاعدة المعلومات المستعملة في اتخاذ القرارات. "La base décisionnelle" ، حيث يعمل بنك المعطيات على تجميع مختلف قواعد المعلومات في المؤسسة بطريقة منظمة تسمح لمختلف الأطراف بالمؤسسة من الاستعمال الجيد لهذه المعلومات. وعلى عكس أنظمة التخزين التقليدية التي تميزت بعرضها الهائل للمعلومات مما يفقد المعلومة أهميتها" كثرة المعلومات تقتل المعلومة"،[1] فإن بنك المعطيات يتميز بـ :

- المعلومات المخزنة مرتبة حسب طبيعة الموضوع.
- المعلومات في بنك المعطيات مدمجة، فأيا كان مصدر هذه المعلومات فإنه يتم تخزينها على نفس الشكل في حالة كو ا تصب في نفس ا ال أو الموضوع.
- تأريخ المعطيات بغرض تسهيل عملية الاستدلال و كشف التعديلات و تتبع التغيرات.[2]
- يتم عرض المعلومات بشكل يسمح للمستخدمين بالانتقال من المعلومات العامة إلى المعلومات المفصلة.[3]

II -2-5-2 أدوات نشر المعلومات و نقلها

من أجل الوصول إلى المعلومات المعالجة من طرف"ERP" و"Data warhouse" ، يجب وضع أدوات تدخل و نشر تستعمل من طرف المسؤولين. و من أمثلتها: الجداول"Tableurs" و نظام المعلومات التنفيذي" Executuve information system".

[1] C.Selmer, *Op.Cit*. p184,185.
[2] A.Fernandez, *Op. Cit*. p .315.
[3] M. Gervais, *Op.Cit*, p.626

أولا: الجداول

ويقصد بالجداول الأنظمة البسيطة مثل"Excel" و التي يمكن من خلالها نشر لوحات القيادة. و تستعمل الجداول غالبا في المؤسسات الصغيرة التي تتميز ببساطة هيكلها التنظيمي و الحجم القليل من المعلومات المستعملة فيها.[1] فهي تسمح بعرض المعطيات على شكل منحنيات و جداول، كما تسمح بالقيام ببعض العمليات الإحصائية.

ثانيا: نظام المعلومات التنفيذي "EIS"[2]

ينتشر استعماله خاصة في المؤسسات ذات الحجم الكبير. ويعرف **"EIS"** بأنه أداة معلوماتية تقوم بتنقية و ترتيب المعلومات و إعدادها بالشكل الذي يسمح للمدير أو المسؤول من استغلال الجزء الأفضل منها، كما تسمح له بالتركيز على المعلومات التي تهمه ودون تضييع الوقت في معلومات ثانوية. ويعتبر **"EIS"** أداة تدخل ديناميكية و تفاعلية، تسمح بعرض المعلومة في شكل متعدد الأبعاد (على عكس الجداول ذات البعدين)، و يستخدم نظام المعلومات التنفيذي المعلومات المتواجدة بأنظمة التخزين ويعيدها خلال بضع ثوان، باستعمال أدوات تحكم بسيطة كالفأرة "Souris"، و تتمثل أهم تطبيقات**"EIS"** في:

- استرجاع المعلومات، فأي نوع من الملفات يمكن استرجاعه مهما كان مصدره.
- تنظيم المعلومات، فخلف كل منطقة في شاشة الكمبيوتر، يوجد تسلسل منطقي يحتوي على معلومات أكثر تفصيلا.
- تحديث المعلومات تلقائيا.
- إمكانية عرض المنحنيات و الألوان بدلالة معايير محددة مسبقا من طرف المستعمل.
- المتابعة المستمرة للوثائق المهمة في المؤسسة.
- إمكانية الاستفسار حول المعلومات المتواجدة بمختلف قواعد المعطيات بالمؤسسة.
- يسمح بإرسال رسائل إلكترونية مرفقة بتعاليق في جميع الاتجاهات داخل المؤسسة.
- يسمح بعمليات البحث التفصيلية، كتحصيل المعلومات المرتبطة بالمشكل المطروح وإمكانية تحديد مصادر تواجدها، كما يمكن لـ **"EIS"** من القيام بعمليات حسابية كثيرة و في أوقات متزامنة.

[1] M. Leroy, *Op. Cit*, p.123.
[2] M.Gervais, *Op.Cit*, p.626-627.

لذا فإن استخدام "EIS" في عملية وضع نظام لوحات القيادة يزيد من فعالية هذا الأخير.

II - 3 طرق عرض لوحات القيادة

إن من أهم ميزات لوحة القيادة هي لفت انتباه المسؤولين وسهولة قراءة المعلومات المتواجدة ا، لذا يجب احتواء لوحات القيادة على معلومات تلخيصه ومرتبة و شمولية. و يمكن للوحة القيادة أن تكون شاشة كمبيوتر، لوحة، لافتة، أو حتى ورقة تعرض فيها البيانات.[1]بعد عملية التصميم يتم اختيار طرق عرض لوحات القيادة بالشكل الذي تراه المؤسسة مناسبا. وفيما يلي عرض لأهم الطرق المتبعة في تحرير لوحات القيادة.

II - 3 - 1 الجداول "Les Tableaux"

تحتوي الجداول على أرقام و بيانات تزود المسؤولين بمعلومات مفصلة وتسمح لمستعمليها بالقيام بعمليات حسابية تكميلية، غير أن قدرة الجداول على إعطاء نظرة شمولية وسريعة حول سير العمليات تبقى ضعيفة.[2] والشكل الموالي يمثل لوحة قيادة تم عرضها على شكل جدول.

الشكل رقم(3-9): جدول لمتابعة نشاط تجاري.

	جدول متابعة نشاط تجاري لشهر....				
المؤشرات	شهر السنة السابقة	شهر السنة الحالية	الفرق	...	...
عدد الزيارات الفعلية أو المحققة					
معدل التكرار اليومي للزيارات					
عدد الزبائن الجدد					
عدد الطلبات الجديدة					

Source : P.Boisselier, *Op.Cit*.p.75

[1] .C.Selmer,*Op. Cit*. p.74.
[2] M.Gervais, *Op.Cit*.p.616.

II -3-2 الرسومات البيانية Les graphiques

مقارنة بالجداول المرقمة فإن الرسومات البيانية لها عدة مزايا هي:

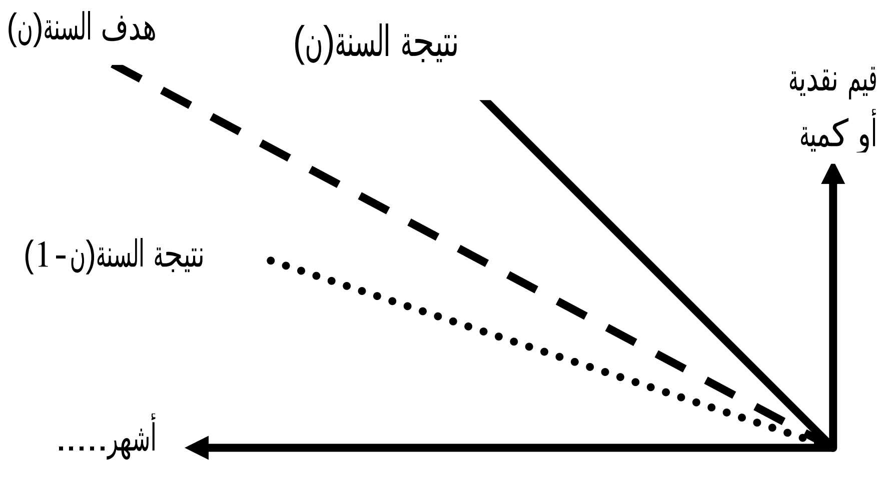
- تسهيل عملية فهم الظواهر المعقدة.
- شرح التغيرات الحاصلة و الفروقات.
- تسمح بإلقاء نظرة سريعة حول التطورات الحاصلة و الاتجاهات العامة.[1] وهناك عدة أنواع من الرسومات المستعملة في لوحات القيادة منها:

II -3-2-1 المنحنيات

تستخدم المنحنيات لتتبع تطور:

- رقم الأعمال.
- الأعباء.
- الهوامش.
- الكميات...

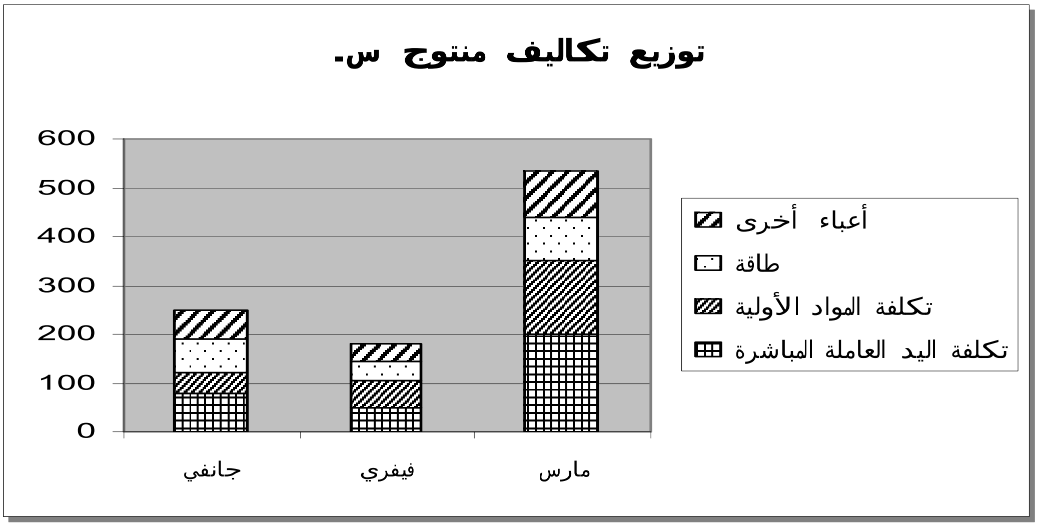
و عملية عرض عدة منحنيات في نفس الوقت تساعد على إجراء المقارنة بين النتائج الفعلية و الأهداف أو حتى مع نتائج الدورة السابقة.



[1] M. Leroy, *Op. Cit* ,p.76.

II -3-2-2 الأعمدة Les Histogrammes

مثال حول توزيع تكاليف منتوج س.



II -3-2-3 الأقراص

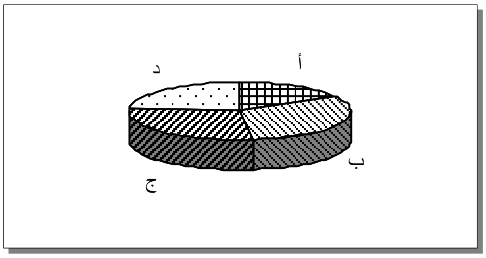
مثال: حول توزيع رقم الأعمال حسب المنتوجات.

وتستعمل عموما لمتابعة

. - توزيع الأعمال(حسب المنتوج، حسب المناطق...)

- توزيع الأعباء حسب طبيعتها(مواد أولية، أعباء المستخدمين).

- حصص السوق

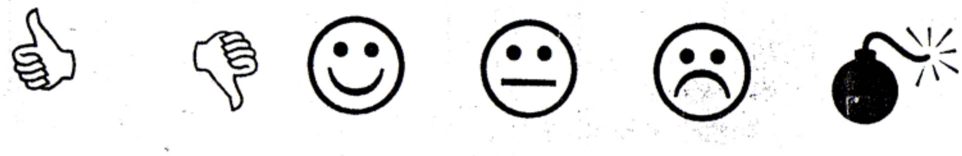


Source : M. Leroy,*Ibid*, p. 77-78

II -3-3 المنّبهات Les clignotants

ويتعلق الأمر بإشارات مرئية (Signaux visuels) تظهر لتبين حدوث انحرافات خطيرة نتجت عن حدوث شيء غير عادي في سير العمليات كاقتراب المؤشر من منطقة الخطر، فمثلا عند تجاوز نسبة شكاوى العملاء حدا معينا تظهر إشارة ضوئية تنبه المسؤولين بضرورة معالجة الوضع بسرعة، بينما إذا لم تصدر أي إشارة فهذا يعني أن العملية تسير بشكل جيد.[1] وهناك أشكال عديدة للمنبهات منها:

[1] M.Gervais.*Op.Cit*.p.619.



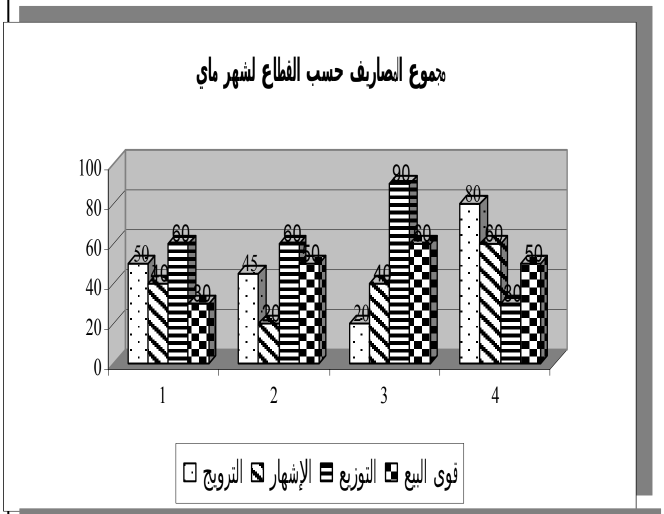
الشكل رقم (3-10): مثال حول لوحة القيادة لمصلحة تجارية

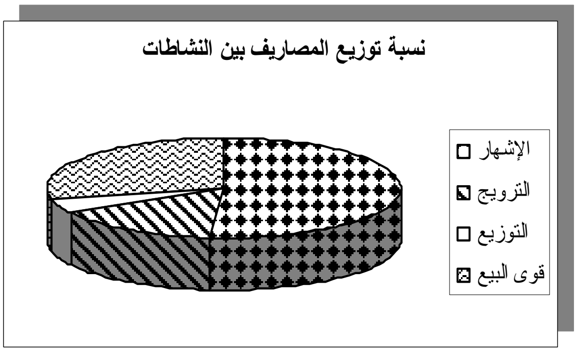
شهر .../سنة...

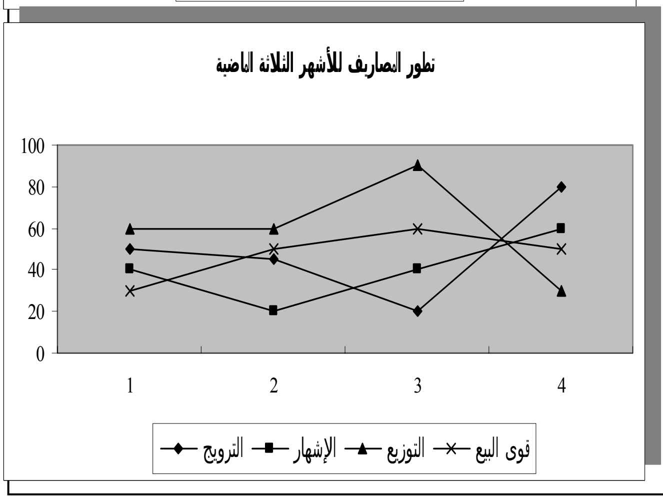
مصلحة المبيعات:قسم...



تجاوز الميزانية: "30"







المصاريف حسب المناطق

	مصاريف فعلية	مصاريف تقديرية	الفروقات
شرق	200	210	10-
غرب	50	55	5-
شمال	70	40	30-
جنوب	20	15	5

Source : P.Boisselier, *Op. Cit.* p.76

من خلال هذا الشكل يتبين أنه يمكن للوحة القيادة أن تحتوي على جداول ،رسوم بيانية، منبهات، بغرض تسهيل عملية التحليل وإعطاء نظرة دقيقة حول مختلف العمليات التي تخص المصلحة، و يمكن الاستفادة من البرمجيات "Logiciel " في إعداد المنحنيات و الرسوم البيانية بشكل أفضل.

II - 4 العوامل الأساسية لنجاح نظام لوحات القيادة

إن وضع نظام لوحات القيادة غالبا ما يشكل هاجسا ويولد ضغطا نفسيا لدى المسؤولين العمليين. يتمثل في العدائية و الرفض لهذا النظام ،حيث ينظر على أن:

- الهدف الأساسي من لوحات القيادة هو الرقابة على نشاطا م.
- هناك نقص ثقة من طرف الإدارة اتجاه المسؤولين العمليين، فهم ملزمون شهريا بتقديم التقارير.
- الوقت المخصص للوحات القيادة هو وقت ضائع و غير مفيد و النشاطات العملية لا يمكن إدار ا من خلال أرقام.
- لوحة القيادة وثيقة إضافية كغيرها « هناك الكثير من الوثائق ».

لذا يجب الانتباه إلى هذه النقاط عند عملية تصميم و تحرير لوحات القيادة،كما يجب على إدارة المؤسسة أن تخفف من حدة هذا الضغط النفسي المتولد لدى المسؤولين العمليين، وذلك من خلال تحقيق التواصل و التكوين اللازم للمسؤولين. وعند عملية تصميم ووضع نظام لوحات القيادة يفترض القيام بالعمليات التالية:

- إشراك المسؤولين العمليين في تحضير لوحات القيادة، و التناقش معهم حول الأهداف.
- تحسيس المسؤولين العمليين بأهمية هذه الأداة، وإبراز دورها في تحسين أداءهم و ليس الرقابة عليهم.
- القيام بدورات تكوينية يكشف فيها الغموض عن هذه الأداة، كما يجب تحديد الهدف الأساسي من وضع هذا النظام و الآثار الايجابية المتوقعة منه.[1]
- أن يقوم مراقب التسيير بالتنسيق و أن يتميز أو يتصف بالدبلوماسية و الواقعية.

[1] M. Leroy, *Op. Cit*, p. 141, 142.

إضافة إلى هذه العوامل البيسكولوجية التي يجب الانتباه لها، هناك هفوات تقنية أخرى تقع فيها المؤسسات و هي:

- الاكتفاء بالمؤشرات المالية فقط دون المؤشرات النوعية(قياس الجودة،...).
- افتقاد لوحات القيادة للتعليقات على النتائج المحققة.
- عدم استعمال المنحنيات و الرسوم البيانية.[1]
- احتواء لوحة القيادة على عدد كبير من المؤشرات(**15<**)، فهذا يفقدها أهميتها.و مثال ذلك الحريق الذي حدث في مشروع النفق الواصل بين فرنسا وإنكلترا (Euro- Tunnel) سنة 1996، حيث كشفت مصلحة تحري أن الأنظمة الآلية للإنذار كانت تعمل بشكل جيد غير أن المسؤولين في مصلحة الأمن تلقوا عددا هائلا من المنبهات (صوتية،مرئية، ...)، مما جعل من المستحيل ترتيب المعلومات الصادرة من هذه الأنظمة لإعطاء الأولوية للعمليات الأكثر فعالية ضد هذا الحريق.[2]

III- مساهمة لوحات القيادة في تحسين عملية مراقبة التسيير

بعد ما تم التعرف على ماهية لوحات القيادة والطرق المنهجية المتبعة في تصميمها، سيتم في هذا المبحث تبيان كيفية استخدام لوحات القيادة في عملية مراقبة التسيير ومساهما ا في تكملة أدوات الرقابة التسييرية المذكورة في الفصل الثاني.

وستتم معالجة هذا المبحث من خلال التطرق إلى العناصر التالية:

- لوحات القيادة لمختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة.
- سير العملية الرقابية باستعمال لوحات القيادة.
- النظرة الحديثة للوحات القيادة.

III-1 لوحات القيادة لمختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة

إن أهم مبدأ يقوم عليه نظام لوحات القيادة هو إرفاق كل مركز مسؤولية بلوحة القيادة الخاصة به، كما هو عليه الحال في نظام تسيير الميزانية (ميزانية المبيعات، الإنتاج...)، لذا فإن لكل وظيفة من وظائف المؤسسة لوحة القيادة التي تسمح للمسؤولين بالتحكم في نشاطا م. ولوحات القيادة المتواجدة

[1] C.Selmer,*Op.Cit*,p.205.
[2] M.Charpentier et P. Grandjean, *Op.Cit*, p 241

في المؤسسة تربطها علاقات أفقية ورأسية (تبادل معلومات، الاشتراك في بعض المؤشرات...). وفيما يلي عرض للوحات القيادة الخاصة بأهم الوظائف في المؤسسة.

و تبقى الأمثلة التي سوف يتم عرضها حول لوحات القيادة مجرد اقتراحات من طرف خبراء في هذا ا ال وليست نموذجا، و للمؤسسة الحرية في اختيار لوحات القيادة التي تتناسب مع احتياجا ا وتطلعا ا، حيث لا يوجد شكل نموذجي للوحات القيادة.

III-1-1 لوحة القيادة الخاصة بإدارة المشتريات

تتمثل مهمة المسؤول عن إدارة المشتريات في ضمان تزويد وحدات الإنتاج بالمواد الأولية المطلوبة وفق شروط ثلاثة هي: التكلفة المناسبة (الأخذ بعين الاعتبار تكاليف التخزين)، احترام المواعيد، وجودة المواد الأولية. [1]

وعليه فإن المسؤول عن عملية التموين يستعمل الميزانيات التي تحدد فيها كمية المواد اللازمة وفترات تحصيلها والتكاليف المقدرة، ثم يقوم بالرقابة على ميزانية المشتريات باستعمال محاسبة التسيير التي تسمح بتحليل الانحرافات. إلا أن هناك عوامل أساسية أخرى لا يمكن متابعتها من خلال الميزانيات كقياس جودة المواد الأولية، تكلفتها، و احترام مواعيد التسليم...، لذا يقوم المسؤول بإعداد المؤشرات التي تسمح له بالتحكم الجيد في عملياته اليومية. وفيما يلي عرض لأهم المؤشرات المستعملة في وظيفة الشراء :

أ- **النشاط :**

- عدد الموردين (المحتملين ، موردين جدد ، الفعليين ، الذين تم التفاوض معهم...).
- الكميات المشتراة.

ب- الجودة :

- نسبة الموردين المعتمدين.
- الوقت المستغرق لتحويل الطلب إلى طلبية.
- عدد الشكاوي وال اعات (مع الموردين ، مع قسم الإنتاج).[2]

[1] C. Selmer , *Op.Cit* , p 47-48.

[2] فيما يخص ال اعات مع قسم الإنتاج، فقد يحدث أحيانا أن يتغير برنامج الإنتاج مما يؤدي إلى تحمل وظيفة الشراء لتكاليف إضافية (تخزين،.....)

- مدة تحضير الطلبية.
- عدد المرات التي يتم فيها إرجاع المواد إلى المورد (عدم مطابقة المعايير).

ج- الإنتاجية :

- قيمة الوفرات المحصلة (حسومات ممنوحة ، علاقات جيدة مع الموردين...)
- تكلفة المشتريات / رقم الأعمال % .[1]

د- تكلفة وظيفة الشراء :

- التكلفة الإجمالية.
- التكلفة المتوسطة لمعالجة الطلبية.
- التكلفة المتوسطة للبحث عن مورد.

ه- مؤشرات أخرى (توضيحية) :

- تطور أسعار المواد الأولية.
- تطور الأسواق.
- المخزون لدى الموردين.
- غيابات العمال في المصلحة...[2]

كما ينصح باستعمال المنحنيات والرسوم البيانية لتوضيح بعض المؤشرات كاستخدام الأقراص لإظهار توزيع المشتريات حسب نوعية المنتوجات.

III-1-2 لوحة القيادة الخاصة بإدارة الإنتاج

إن المهمة الأساسية لإدارة الإنتاج هي تصنيع الكميات المحددة من المنتجات في مواعيدها وبأقل التكاليف وبالجودة المطلوبة.[3] وعلى ضوء هذه المهام فإن المؤشرات التي تسمح بمتابعة هذه المتغيرات الأساسية لوظيفة الإنتاج تركز على :

---

[1] M. Leroy , *Op. Cit* , p 99.
[2] C . Selmer , *Op. Cit* , p 211, 212.
[3] D. Bertin , *Op. Cit* , p158.

أ- قياس النشاط :

- الكميات المنتجة ، قيد الإنجاز، المخزنة ...
- عدد ساعات العمل الخاصة بكل منتوج ، طلبية ، نشاط (تصنيع ، تركيب...).
- عدد الساعات المدفوعة الأجر (عطل ، تكوين ...).
- مخزونات المواد الأولية.

ب- الأعباء والتكاليف :

- الأعباء الإجمالية بحسب طبيعتها (يد عاملة ، مواد أولية ، ..) أو بحسب الجهة التي خصصت لها (طلبيات ، حصص ، نشاطات معينة ...).
- تكلفة الإنتاج الوحدوية للمنتجات المصنعة (تكاليف متغيرة ، تكاليف كلية).
- تكلفة ساعة عمل آلة وساعة عمل يدوي.

ج- جودة الخدمة :

- نسبة الفضلات .
- عدد المنتجات المعيبة.
- عدد الطلبيات التي لم تنفذ في مواعيدها.
- عدد شكاوى الزبائن.
- عدد ساعات العطل في الآلات.

د- الأمن :

- عدد الحوادث.
- عدد الأيام التي توقف فيها العمل بسبب الحوادث.

ه- الإنتاجية :

- معدل استعمال التجهيزات والآلات.[1]
- كمية المواد الأولية المستهلكة / الكميات المنتجة.

[1] M. Leroy , *Op. Cit* , p 102.

- الكميات المنتجة / ساعات العمل الفعلية.[1]

III-1-3 لوحة القيادة الخاصة بإدارة التسويق

مع ازدياد حدة المنافسة وتغيرات رغبات الزبائن أصبحت مهام رجل التسويق أكثر صعوبة فهو يعمل على :

- تحديد سياسات التسعير المناسبة لمواجهة المنافسة.
- تحديد سياسات الإشهار والترويج.
- اختيار قنوات التوزيع المناسبة.
- الاهتمام بتفاصيل المنتجات (التعبئة ، التغليف ، التصميم).
- القيام بدراسات حول السوق وسلوكات المستهلك.

لهذا تنحدر من لوحة القيادة الخاصة بإدارة التسويق عدة لوحات قيادة تتماشى مع تفويض السلطات كـ :

- لوحة القيادة الخاصة بالمنتجات (تشكيلة معينة من المنتجات).
- لوحة القيادة الخاصة بالمناطق الجغرافية.
- لوحة القيادة الخاصة بتقسيم السوق ...

ولذا فإن المؤشرات المستعملة في إدارة التسويق تركز على :

أ- السوق :

- عدد الزبائن (المحتملين ، الفعليين ، الأوفياء ، الجدد ، المفقودين ...).
- الحجم الإجمالي للسوق بدلالة وحدات نقدية.
- نسبة النمو التي يشهدها السوق.

[1] C . Selmer , *Op. Cit* , p 210

ب - المنافسة:

- عدد المنافسين.
- حصص السوق الخاصة بمنافسي المؤسسة.
- عدد المنتوجات الجديدة المطروحة في السوق.
- عدد نقاط البيع.
- عدد الزيارات لدى الزبائن.

ج - الهوامش :

- الهامش التجاري الإجمالي (حسب المنتوج ، المناطق،...).
- نسبة الهامش (الهامش / رقم الأعمال %).

د- التكاليف :

- قيمة التخفيضات (الحسومات) الممنوحة بسبب : الوفاء ، حجم المشتريات ، شروط خاصة أخرى....
- تكلفة وظيفة التسويق بدلالة نسبة رقم الأعمال.
- تكلفة العمليات التجارية (إشهار ، ترويج للمبيعات ، معارض ...).

ه- الإنتاجية :

- رقم الأعمال المتوسط المحقق من طرف كل بائع.
- عدد زيارات الزبائن الخاصة بكل بائع.

و- الجودة :

- الا اعات الحاصلة مع الزبائن (العدد ورقم الأعمال).
- عدد الشكاوى .
- عدد الزبائن الراضين.
- نسبة الطلبيات غير المسلمة في مواعيدها.
- الزمن المتوسط المخصص من طرف كل بائع لكل زبون.

- شهرة المنتجات، العلامة ...[1]

III-1-4 لوحة القيادة الخاصة بالإدارة المالية

إن الدور الأساسي للإدارة المالية هو تزويد مختلف الإدارات في المؤسسة بالبيانات المحاسبة الضرورية في عملية التسيير (حساب التكاليف،....)، لذا تظهر عادة في لوحة القيادة الخاصة بالإدارة المالية ثلاثة أنواع من المؤشرات.

أ- مؤشرات مالية تعكس الحالة المالية الإجمالية للمؤسسة

يمكن حساب المؤشرات المالية انطلاقا من جدول حسابات النتائج و الميزانية.فبواسطة جدول حسابات النتائج يمكن حساب:

- القيمة المضافة.
- فائض الاستغلال.
- قدرة التمويل الذاتي،..

وانطلاقا من الميزانية يمكن حساب:

- تطور رأس المال العامل.
- تطور احتياجات رأس المال العامل.
- الأموال الخاصة / الأموال الدائمة
- المردودية المالية للاستثمارات= رقم الأعمال خارج الرسم لـ 12 شهر الماضية / القيمة الإجمالية للاستثمارات الصافية
- السحب على المكشوف من طرف البنك.(من الأفضل أن تساوي قيمته الفعلية الصفر).[2]

-ب- مؤشرات مالية تخص الإدارة المالية

و من أمثلتها:

[1] M. Leroy , *Op. Cit* , p 103 , 104.
[2] M.Moisson, *Table des Clignotants de L'entreprise. Tableau de Bord,* Ed.Organization , 1978.p.8-10.

- حجم القروض المحصلة.
- معدل الفوائد المتوسط للديون المالية.
- القيمة الإجمالية للمصاريف المالية.
- قيمة النواتج المالية.
- رصيد الخزينة.

- جـ - مؤشرات تسيير عامة

و من أمثلتها:

- التكلفة الإجمالية للوظيفة.
- تكلفة الوظائف التابعة للإدارة المالية (المحاسبة، إدارة الخزينة، قسم الدراسات المالية، الجبائية،...).

-د - مؤشرات الإنتاجية: كعدد الفواتير المعالجة شهريا.

III-1-5 لوحة القيادة الخاصة بإدارة الموارد البشرية"لوحة القيادة الاجتماعية"

تتمثل وظيفة أو دور إدارة الموارد البشرية في اختيار العاملين ذوي الكفاءات المناسبة و تسيير جهودهم و توجيه طاقا م وتنمية مهارا م و تحفيز هؤلاء العاملين و تقييم أعمالهم و البحث في مشاكلهم و تقوية علاقات التعاون فيما بينهم و بين زملائهم و رؤسائهم، و بذلك فهي تساهم في تحقيق الهدف الكلي للمؤسسة من حيث زيادة الإنتاجية و بلوغ النمو المطلوب للأعمال و الأفراد.[1]

و أهم المؤشرات التي تستعمل في إدارة الموارد البشرية هي:

أ- مؤشرات لمتابعة الأجور

- مصاريف العمال/ عدد العمال.
- الكتلة السنوية للأجور / عدد العمال.
- نسبة الزيادة في الأجور. (يتم مقارنتها بمعايير خارجية).
- الأجر المتوسط حسب الفئات .

[1] علي عبد الوهاب، إدارة الأفراد.منهج تحليلي، القاهرة المكتبية، عين الشمس, 1984، ص36.

ب- مؤشرات خاصة بالتكوين La Formation

- مصاريف التكوين / كتلة الأجور السنوية.
- عدد العمال الذين خضعوا للتكوين / عدد العمال الكلي.
- عدد الدورات التدريبية (داخلية، خارجية).

ج- **مؤشرات خاصة بالترقية حسب الفئات La promotion par catégorie**

- عدد الترقيات السنوية / متوسط عدد العمال.

د- مؤشرات متابعة حركة اليد العاملة

- معدل دوران العمال (turn over) : عدد الانتقالات /العدد المتوسط للعمال.
- معدل فقدان العمال(déperdition): عدد المشتغلين/عدد الانتقالات الاختيارية.
- معدل التحرك الوظيفي(انتقال عمال من وظيفة لأخرى داخل نفس المؤسسة).
- عدد العمال الذين غيروا وظيفتهم / متوسط عدد العمال.

ه- **مؤشرات لمتابعة الغيابات** : حسب نوعيتها(مرضية،عطل،...).

- عدد ساعات الغياب / عدد ساعات العمل النظرية.

و- **مؤشرات الأمن**

- عدد الحوادث التي أدت إلى توقف العمل / عدد ساعات العمل النظرية.
- معدل خطورة الحوادث أثناء العمل: عدد الأيام الضائعة /عدد الساعات الفعلية.

ز- **مؤشرات لقياس إنتاجية إدارة الموارد البشرية**

- المساهمة الاقتصادية لكل عامل: رقم الأعمال/ عدد العمال.
- القيمة المضافة / عدد العمال.
- مصاريف العمال / القيمة المضافة.
- مصاريف العمال / إجمالي الأعباء في المؤسسة.[1]

[1] J.P.Taieb, *Les Tableaux de Bord de La Gestion Sociale. Développez Les Nouveaux Outils de La Performance Sociale*, Dunod, 4ème edition.2004.p-77-84

ح- **مؤشرات لمتابعة المناخ الاجتماعي Le climat social**

- عدد التسريحات الناتجة عن عقوبات، إنذارات،...
- عدد الساعات الضائعة نتيجة الإضرابات.
- عدد التسريحات الناتجة عن التقاعد، الاستقالة....
- عدد الطلبات المتعلقة بزيادة الأجور.
- عدد الصراعات بين العمال كل شهر.[1]

III-1-6 لوحة القيادة الخاصة بالإدارة العامة

من المبادئ الأساسية للوحات القيادة هي مبدأ التداخل، لذا تحتوي لوحة القيادة للإدارة العامة على معلومات تلخيصية للوحات القيادة الخاصة بالإدارات الأخرى(إنتاج، تسويق...)، كما تحتوي لوحة القيادة الخاصة بالإدارة العامة على مؤشرات إستراتيجية تسمح لها بمتابعة أهم العوامل المتحكمة في أدائها و نشاطها، مثل متابعة تطور أسعار الصرف، معدلات التضخم، إضافة إلى متابعة المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة و التأثيرات المصاحبة له. و عليه فإن إدارة المؤسسة تركّز على المحاور الكبرى مثل:[2]

- اعتماد مؤشرات لمتابعة مردودية الأقسام ا.
- مؤشرات لمتابعة النتيجة الصافية، نتيجة الاستغلال.
- القدرة على التمويل.
- رصيد الخزينة المتاح.

و فيما يلي عرض لأهم المؤشرات الإستراتيجية المتعلقة بالوضعية التنافسية للإدارة العامة.

[1] N.Guedj et autres, *Op. Cit*, p.334.
[2] M.Leroy, *Op. Cit*, p.111.

الجدول رقم (3-4): المؤشرات الإستراتيجية للإدارة العامة.

المؤشرات المستخدمة	المؤسسة	المنافس
- حصة السوق مقدرة بالحجم و بالأموال.	--	--
- السعر المقبول في القطاع من طرف الزبائن.	--	--
- فائض الإنتاجية.	--	--
- التكاليف و الأسعار الوحدوية و الإجمالية حسب تقسيم السوق.	--	--
- الاستثمارات المالية.	--	--
- الطاقات الإنتاجية.	--	--
- التقدم التقني المستخدم في عملية الإنتاج.	--	--
- التدفقات النقدية.	--	--

Source : N.Guedj, *Op. Cit*, p 326-328.

و يبقى على الإدارة العامة لكل مؤسسة اختيار المؤشرات التي تتناسب مع الظواهر التي تواجهها واحتياجا ا، إلا أن هناك لوحات قيادة نموذجية خاصة بالإدارة العامة ظهرت سنة 1992على يد الباحثين D.P. Northon و R.S.Kalplan و تسمى لوحات القيادة المتوازنة " Balanced scorecards " ، فهي ترتكز على أربعة محاور وتسمح بمتابعة تنفيذ الإستراتيجية، وسيتم التطرق إليها بالتفصيل في العنصر الثالث من هذا المبحث.

اتضح بعد عرض مختلف المؤشرات المتواجدة بلوحات القيادة قدر ا على متابعة و قياس عدة ظواهر مالية و غير مالية، كقياس الجودة و كشف مصادر التكاليف الخفية و التنبيه إلى وقوع أخطار محتملة، لأ ا تعتمد على تجديد دوري للمعلومات، على عكس الأنظمة المحاسبية الرقابية الأخرى التي تتميز بطول

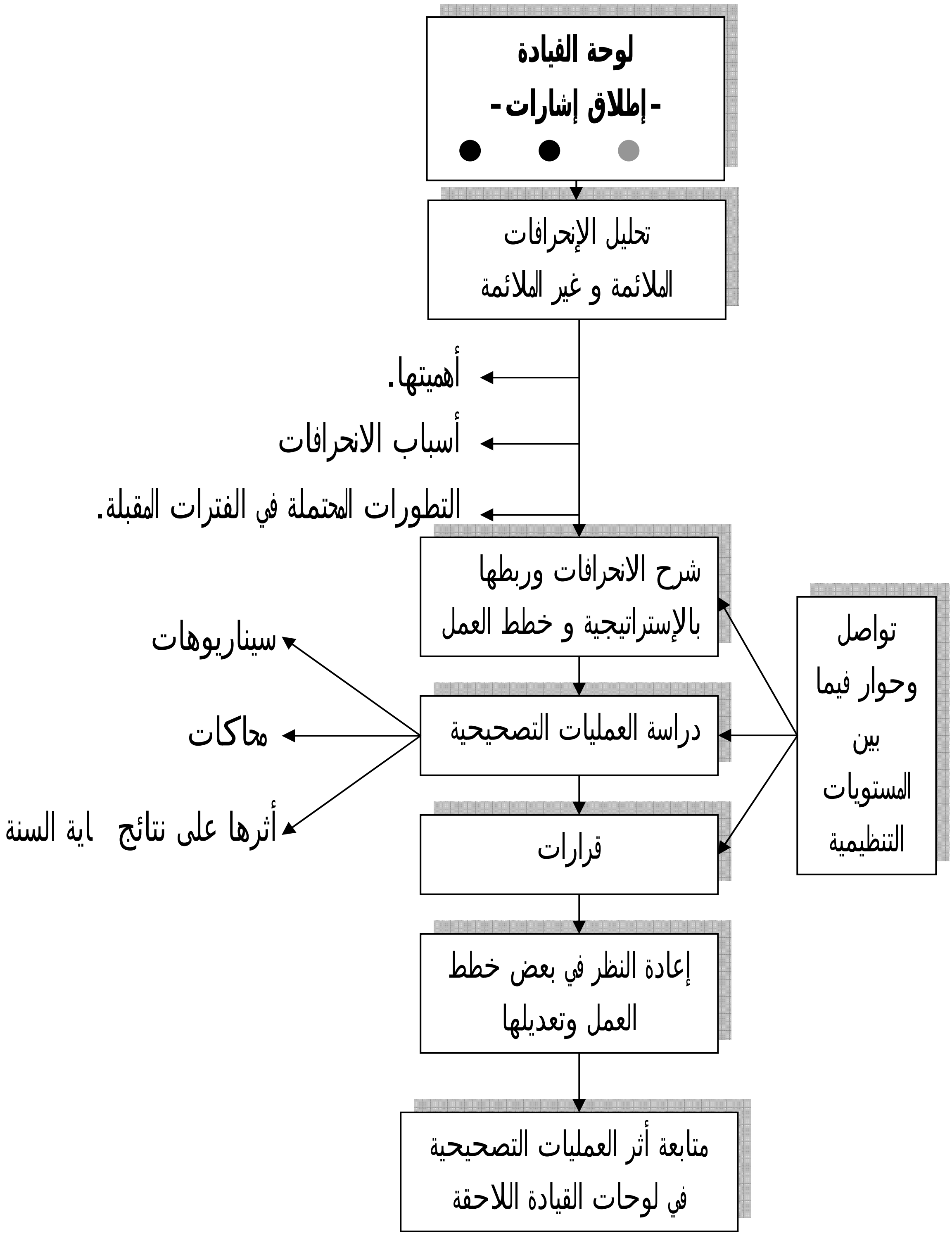
فترة كشف النتائج و عرضها. و ما تبقى لحد الآن هو معرفة كيفية أو طريقة عمل نظام مراقبة التسيير باستخدام لوحات القيادة.

III-2 سير عملة مراقبة التسيير في ظل استخدام لوحات القيادة.

إن تصميم ووضع نظام للوحات القيادة لا يعتبر غاية في حد ذاته، فبمجرد الانتهاء من عملية تحضيره يبدأ عمل المسؤولين، فيتم تحليل المعطيات ثم شرح الانحراف وفي الأخير اتخاذ الإجراءات التصحيحية. و تتطلب عملية استغلال لوحات القيادة بشكل جيد وجود قابلية على التواصل فيما يبين الأفراد المسؤولين، و كل هذا ضروري كي تكون القرارات المتخذة قابلة للتطبيق (في حالة عدم وجود تواصل عادة ما تنتج قرارات تعسفية لا تخدم سير النشاط في المؤسسة).

و الشكل الموالي يوضح طريقة العمل في وجود لوحات القيادة.

الشكل رقم (3-11): طريقة عمل لوحات القيادة.



Source: M.Leroy, *Op.Cit*, p.129

.

III-2-1 تحليل الانحرافات

ما هو مهم في هذه المرحلة هو التركيز على الانحرافات المهمة فقط و الإسراع إلى تحليلها. وتنصب عملية التحليل على العناصر التالية:

- الهوامش (انحرافات حول المنتجات، حول الأعباء المتغيرة، حول الأعباء الثابتة)..
- الأعباء (انحرافات حول أعباء المنتجات، حول التكاليف الوحدوية).
- رقم الأعمال(انحرافات على حجم المبيعات، أسعار المبيعات، نسبة التخفيض).

فالهدف من هذا التحليل هو تبيان مصدر هذه الانحرافات، مع التنبيه أن فترات حساب الانحرافات مرتبطة بنوعية النشاط أو الوظيفة، فهناك وظائف تحتاج إلى معرفة الانحرافات اليومية.

وأسباب الانحرافات يمكن أن تكون:

- إما خارجية (السوق، المنافسة، الظروف،...).

-أو داخلية (انقطاع في المخزون، عجز تقني،...).

و الانحرافات غير الملائمة منها ما هو قابل للاستدراك و منها ما هو غير قابل للاستدراك. إضافة إلى أن الانحرافات الملائمة منها ما هو استثنائي و منها ما هو متكرر، و هذا الأخير هو الذي يجب استغلاله و معرفة أسبابه.

III-2-2 شرح أسباب الانحرافات

بعد تحديد الانحرافات و تحليلها يتم شرحها و الوقوف على أهم أسبا ا، و ترفق عملية تحليل الانحرافات بتعليق كتابي يحرر من طرف مراقب التسيير بالتحاور مع المسؤول المعني، و هذا التعليق يرافق لوحة القيادة المرسلة إلى المستوى الأعلى و يتمحور التعليق حول:

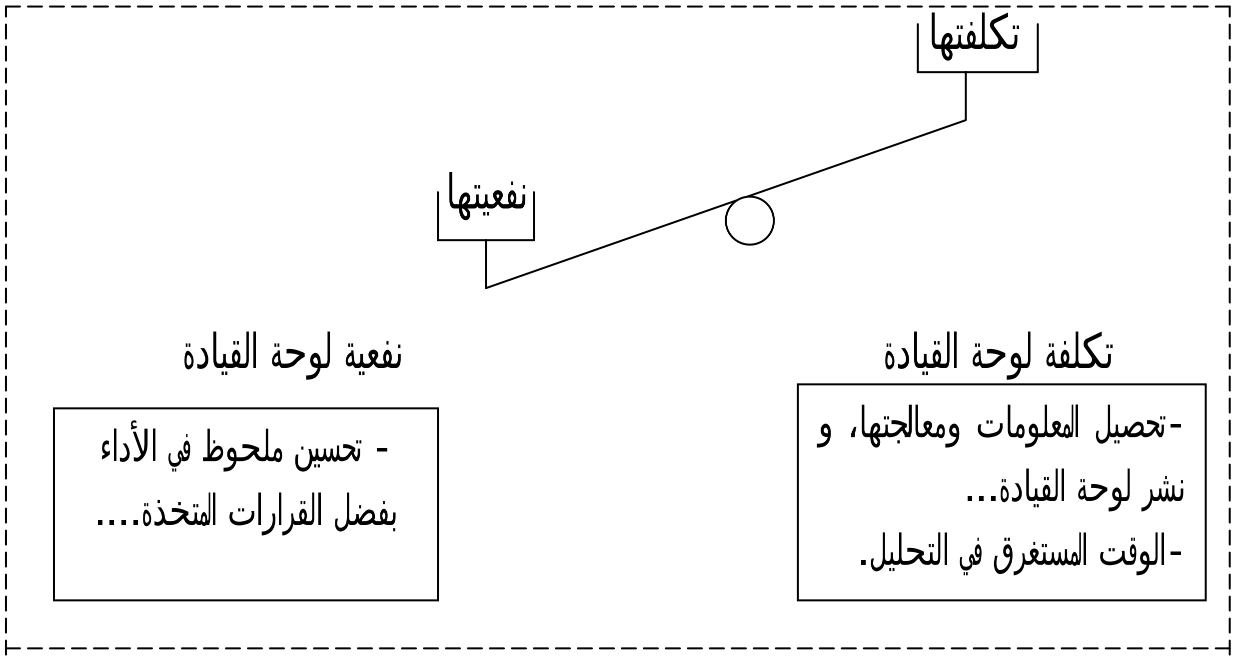
- الانحرافات المهمة و أسبا ا.
- الرؤى المستقبلية الخاصة بالفترات المقبلة ومقارنة أهداف اية السنة.

- اقتراحات من المسؤولين حول العمليات المتبعة في أقسام أخرى.[1](كأن يقترح مسؤول قسم الإنتاج تعديلا في برنامج الصيانة الوقائية).

III-2-3 البحث عن العمليات التصحيحية

يمكن القول عن لوحة القيادة أ ا فعالة إذا كانت قيمتها المضافة (نفعيتها) أكبر من تكلفتها.

الشكل رقم (3-12): فعالية لوحة القيادة



Source : M.Leroy, *Ibid*,p.132

و من أجل دراسة العمليات التصحيحية و تحليلها، يجب أن يتم حوار فوري بين المسؤول و معاونيه مع الاستعانة بمراقب التسيير الذي يعمل على تقييم الأفكار و اقتراح الحلول و مقارنتها، وفي الأخير يتم ترتيب هذه العمليات التصحيحية و إعادة إدراجها ضمن الاختيارات الإستراتيجية و الخطط العملية المستقبلية للمؤسسة.

III-2-3-1 البحث عن العمليات التصحيحية في مركز تكلفة

يمكن لمركز التكلفة أن يكون مصنعا أو ورشة... ، و هدف مركز التكلفة هو إنتاج الكميات المحددة بأقل التكاليف وبالنوعية المطلوبة وفي حدود الموارد المتاحة.[2]

[1] M .Leroy , *Ibid*, p.130-131.
[2] J.R.Edighoffor, *Op.Cit*, p127.

و الشكل الموالي يمثل بعض العمليات التصحيحية في مركز تكلفة.

الشكل رقم (3-13): البحث عن العمليات التصحيحية في مركز تكلفة.

تخفيض تكاليف النشاط	-تخفيض تكاليف المواد الأولية	**تخفيض الكميات المستهلكة للوحدة المصنعة.** - ضبط جيد للآلات. - تكوين أحسن للعمال **تخفيض تكلفة شراء المواد الأولية** - تحصيل تخفيضات معتبرة من طرف الموردين - إعلانات عرض للموردين
	-تخفيض تكلفة اليد العاملة المباشرة	-إعادة تنظيم أماكن العمل - تغيير الآلات
	-تخفيض التكاليف المتغيرة الأخرى	- طاقة. - المواد المستهلكة
تخفيض التكاليف الهيكلية		-إزالة الأعمال أو الوظائف التي لا قيمة مضافة لها(تحليل القيمة،BBZ).....
		-تنفيذ المهام التقنية والإدارية من طرف مؤسسات متخصصة بغرض تخفيض التكاليف
		-تخفيض الاهتلاكات (الاستغناء عن الأصول غير المفيدة). -الأعباء المالية(تحسين تسيير الخزينة).

Source : M.Leroy, *OP. Cit.*, p.134

III-2-3-2 البحث عن العمليات التصحيحية في مركز أعمال

هناك نوعان من العمليات التصحيحية الممكنة وهي:

- زيادة رقم الأعمال.
- تخفيض التكاليف الهيكلية.

وزيادة رقم الأعمال مرتبطة مباشرة بوضعية السوق وحالة المنافسة. فمن أجل زيادة رقم الأعمال يطرح السؤال التالي: هل يمكن؟

-1- زيادة حجم المبيعات من خلال:

- ضمان تنشيط أحسن و تحفيز لرجال البيع.
- استعمال جيد للإشهار، الترويج...
- تعديل في قنوات التوزيع.
- البحث عن زبائن جدد.

-2- زيادة سعر البيع الوحدوي من خلال:

- دراسة جيدة للسوق، المنافسة و تحركات أو سلوكات الزبائن.
- إجراء تعديلات في طريقة عرض المنتوج، خصوصياته.

-3- تخفيض قيمة الخصومات الممنوحة للزبائن من خلال:

- زيادة في حجم رقم الأعمال الضروري لاستفادة الزبائن من التخفيضات.
- تأخير مواعيد تسديد الزبائن.

-4- تطوير بيع المنتجات و الخدمات التابعة.

-5- تشجيع بيع المنتجات ذات الهامش المرتفع.

III-2-3-3 البحث عن العمليات التصحيحية في مركز ربح

يمكن حساب هامش مركز مختص في تصنيع و بيع المنتجات كما يلي:

الهامش = رقم الأعمال (خارج الرسم)	-	تكاليف النشاط + التكاليف الهيكلية الخاصة بالمركز

و يمكن تحسين الهامش بواسطة:[1]

- زيادة رقم الأعمال.
- تقليص تكاليف النشاط.
- تخفيض التكاليف الهيكلية.

III-2-3-4 البحث عن العمليات التصحيحية في مركز استثمار

القرارات الممكنة هي نفسها في مركز الربح، إلا أنه يضاف إليها كل ما يتعلق بالأموال المستعملة من طرف المركز. و عليه فإن العمليات التصحيحية في هذه الحالة تتمثل في:

- الاستعمال الأفضل للاستثمارات(آلات، مباني،....).
- تحسين معدل دوران المخزونات.
- التخفيض في الديون لدى الزبائن.
- زيادة ديون الموردين.
- تحسين تسيير الخزينة.

إن عملية اتخاذ القرار شيء وتطبيقه شيء آخر غالبا ما يكون صعبا، ولهذا السبب يجب على كل المسؤولين في المؤسسة أيا كان تخصصهم ووضعيتهم أن يخصصوا جزءا معتبرا من وقتهم لضمان تفعيل وتنشيط عملية التسيير في المناسبات الشهرية المتمثلة في الاجتماعات الخاصة بتقييم و فحص لوحات القيادة. و هذا التواصل بين مستويين تنظيميين يسهل اتخاذ قرارات سريعة، مقبولة وواضحة.[2]

[1] ارجع إلى العنصرين السابقين.

[2] M. Leroy, *Ibid*, p.135.136..

III-3 النظرة الحديثة للوحات القيادة (لوحات القيادة المتوازنة)

III-3-1 الحاجة إلى استعمال لوحات القيادة المتوازنة "Balanced Scorecard"

كان أول ظهور للوحات القيادة المتوازنة هو بداية تسعينيات القرن العشرين على يد الباحثين الأمريكيين. Robert S.Kaplan و David P.Norton. و قد كانت أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور هذه الأداة هي:

- الهاجس الكبير الذي يواجهه المدراء، و المتمثل في وجود هوة كبيرة بين إستراتيجية المؤسسة و بين النشاطات اليومية التنفيذية.
- المؤشرات المالية وحدها لا تعكس الصورة الحقيقية لأداء المؤسسة، و ما النتائج المالية المحققة إلا ثمرة لسلسلة من العمليات الأساسية في المؤسسة كالبحث و التطوير والاهتمام بالعنصر البشري، لذا أصبح من الواجب الاهتمام ا ووضع مؤشرات لمتابعتها و تحسينها.
- وجود المؤسسة في محيط تنافسي يتطلب القدرة على رؤية الأداء في مجالات متعددة و بشكل متزامن.

III-3-2 تعريف وخصائص لوحة القيادة المتوازنة

تزود لوحة القيادة المتوازنة المدراء بإطار عمل متكامل يتم من خلاله ترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة متناسقة من مؤشرات الأداء[1]. فحسب هذا المفهوم الحديث للوحات القيادة فإنه لا يتم الاكتفاء بالتركيز على الأهداف المالية؛ بل يتم توضيح الأهداف غير المالية الواجب على المؤسسة الوصول إليها بغرض تحقيق الأهداف المالية. و قد تم تسمية لوحة القيادة المتوازنة ذا الاسم كو ا تسعى للبحث عن إيجاد توازن بين المؤشرات المالية و غير المالية من أجل تقييم الأداء على المديين القصير و الطويل.[2] و المحاور الأساسية الأربعة التي ترتكز عليها عملية تقييم الأداء حسب الباحثين هي:

---

[1] R.S,Kaplan et D.P.Norton. *Le Tableau de Bord Prospectif* , Traduit de l'américain par M. Sperry, ed :Organisation,2001,p.35.37.

[2] C.Horngren,*Op.Cit* ,p.344.

- المحور المالي "L'axe" Financier
-محور الزبائن "L'axe "clients
- محور العمليات الداخلية "L'axe "processus internes
- محور التدريب التنظيمي "L'axe "apprentissage organisationnel

فعملية وضع مؤشرات تقوم على هذه المحاور تسمح للأفراد بمعرفة العوامل المتحكمة في الأداء الحاضر و المستقبلي للمؤسسة، كما تسمح هذه العملية بتركيز جهود وكفاءات جميع الأفراد في المؤسسة و توجيهها نحو تحقيق الأهداف على المدى الطويل.

III-3-2-1 المحور المالي

يركز هذا المحور على تقييم نتائج الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة. لذا يتم الاعتماد على مؤشرات مالية تسمح بتقييم دقيق للآثار الاقتصادية ذات الطابع الكمي الناجمة عن النشاطات السابقة، و يتم تحديد ما مدى مساهمة الإستراتيجية المطبقة في تحسين النتائج المالية. و من أمثلة المؤشرات المستعملة في قياس الأهداف المالية توجد: نتيجة الاستغلال، القيمة المضافة الاقتصادية، نسبة السيولة، رقم الأعمال الناتج عن منتجات جديدة،و غيرها.

III-3-2-2 محور "الزبائن"

يمكن هذا المحور المدراء من التعرف بدقة على القطاعات السوقية المستهدفة من طرف المركز أو القسم الذي يديرونه، كما يسمح لهم بقياس مدى نجاح المؤسسة في هذه القطاعات و ذلك بالاعتماد على مؤشرات أساسية مثل: رضى الزبائن، المردودية حسب أنواع الزبائن، حصة السوق حسب القطاعات المستهدفة...،[1]غير أن أهم ما يميز محور الزبائن للوحات القيادة المتوازنة مقارنة بالأدوات التقليدية هو احتواءه على مؤشرات خاصة تسمح بقياس الخدمات المقدمة للزبون المستهدف والتي تتابع الخدمات التي تقوم ا المؤسسة تجاه زبائنها لكسب مستوى عال من الرضى لديهم ،كالخدمات المتعلقة بالمنتوج و الخدمة (الجودة، السعر) ، إضافة إلى مؤشرات أخرى حول نوعية العلاقات مع الزبائن(سرعة الاستجابة للعملاء) وشهرة الماركة(العلامة).[2]

---

[1] R.S.Kaplan et D.P.Norton, *Op.Cit*,p.38.
[2] R.S.Kaplan et D.P.Norton , *Ibid*, p.89-91.

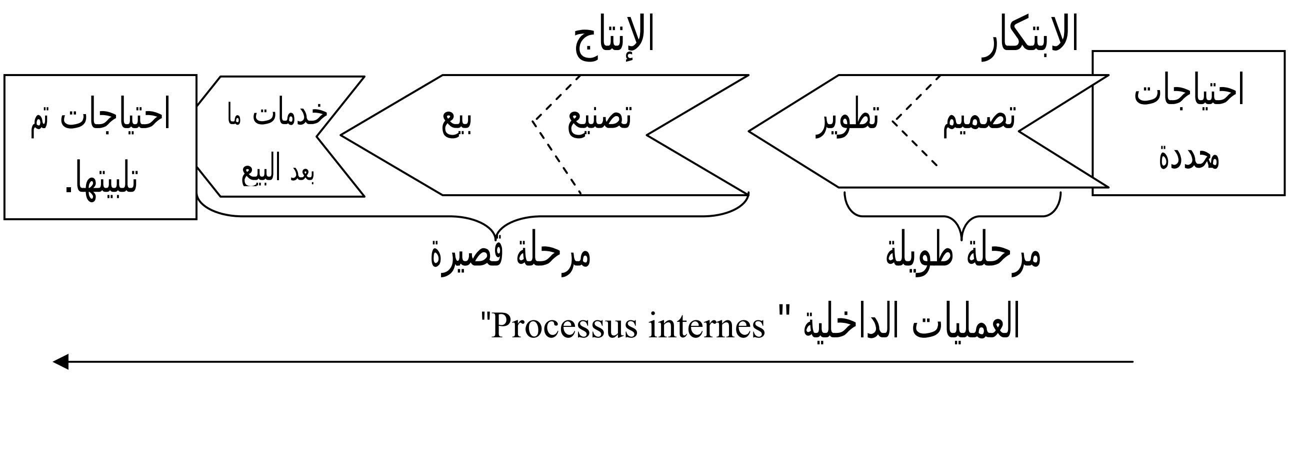
III-3-2-3 محور " العمليات الداخلية"

يركز مسيرو المؤسسة على محور العمليات الداخلية بغرض تحديد العمليات الأساسية في المؤسسة وتلك التي يجب التركيز عليها و تطويرها و الإبداع فيها، لأ ا تسمح بـ :

- تقديم خدمات قادرة على جذب الزبائن وجعلهم أكثر ولاء في القطاعات السوقية المستهدفة.
- ضمان مردود مالي يتناسب مع تطلعات المساهمين.

و الملاحظ في هذا المحور هو اختلافه عما هو معمول به في الأنظمة التقليدية لقياس الأداء؛ أين كان الشغل الأساسي لها هو مراقبة و تحسين العمليات المتواجدة في المؤسسة، بينما في المفهوم الحديث و المستعمل في لوحات القيادة المتوازنة؛ فإنه بالإضافة إلى اهتمامه بالعمليات المتواجدة فهو يسلّط الضوء على العمليات الجديدة والتي من واجب المؤسسة التحكم فيها لتحقيق الأهداف المسطرة سواء المالية منها أو تلك المتعلقة بالزبائن كخلق منتجات جديدة و خدمات تلبي الرغبات المستقبلية للزبائن... ،فهذا النوع من العمليات يسمح بتحقيق أداء مالي جيد على المدى الطويل. فالأداء المالي مرهون بمرحلة الإبداع و التحديث، و كما هو معلوم فإن هذه المرحلة طويلة مقارنة بالمرحلتين التاليتين (الإنتاج والتوزيع)، لذا تضم لوحة القيادة المتوازنة و خصوصا في هذا المحور الأهداف و المؤشرات التي تتابع المرحلتين معا (القصيرة والطويلة).[1]

الشكل رقم (3-14): محور "العمليات الداخلية"



[1] R.S.Kaplan et D.P.Norton, *Ibid*.p.39-40.

و فيما يلي عرض للمراحل الثلاث التي تشكل محور العمليات الداخلية و المؤشرات المستعملة فيها.

أولا: عمليات الابتكار

تم بخلق منتجات وخدمات جديدة تتناسب مع رغبات الزبائن. و المؤشرات المستعملة لذلك هي عدد المنتجات الجديدة، فترة تطوير منتجات جديدة، معدل التحسين في تقنيات الإنتاج...

ثانيا: العمليات التشغيلية (الإنتاجية)

و تم بإنتاج وتسليم المنتجات إلى الزبائن، ومن أمثلة المؤشرات المستعملة: معدل مردودية عملية للإنتاج، نسبة المنتجات المعيبة، فترة تسليم المنتوج للزبون، الدقة في تسيلم المنتجات، الفترة المتوسطة لإنتاج طلبية.

ثالثا: خدمات ما بعد البيع

مهمتها هي تقديم خدمات للزبون بعد البيع أو بعد تسليم المنتوج. ومن المؤشرات المستعملة: عدد ساعات تكوين الزبائن حول استعمال المنتوج، الوقت المستغرق لتبديل أو تصليح المنتجات المعيبة.[1]

III-3-2-4 محور التدريب التنظيمي

يتمثل المحور الأخير للوحة القيادة المتوازنة في التدريب التنظيمي. فمن خلال الأهداف المحددة في المحاور الثلاثة السابقة تتحدد ا الات التي يجب على المؤسسة الاهتمام ا كي تتمكن من تحسين أدائها، ومن ثم تحقيق أهداف المحاور الثلاثة الأخرى. ويضم محور التدريب التنظيمي ا الات التالية:

أولا : تكوين العمال في المؤسسة وتنمية مهارا م كي يكونوا قادرين على التعامل مع التغيرات المستقبلية. و تستعمل عدة مؤشرات في هذا ا ال منها: (إنتاجية العامل، مستوى التكوين المحصل، معدل الرضى الوظيفي، معدل دوران العمال...).

ثانيا: قدرات أنظمة المعلومات المتواجدة بالمؤسسة، حيث يعتبر تكوين العمال وتنمية مهارا م شيئا ضروريا غير أنه لا يكفي لتحقيق الأهداف المتعلقة بالزبائن و العمليات الداخلية. فكي يكون أداء العامل جيدا في ظل محيط تنافسي، يجب أن تكون هناك أنظمة معلوماتية قادرة على تزويده بالمعلومات المفصلة حول الزبائن المتعامل معهم و العمليات الداخلية والآثار المالية الناتجة عن قراراته ؛ كالحصول على معلومات مرتدة تسمح للعامل بتحسين أداءه.

[1] C.Horngren, *Op.Cit*, p.347-349.

ثالثا: التحفيز وتشجيع المبادرات الفردية، فالعمال مهما كان تأهيلهم و المعلومات التي يتوفرون عليها فإنه لا يمكنهم تقديم مساهمة إيجابية فيما يخص تحقيق الأهداف إن كانوا لا يملكون أية حرية في اتخاذ القرارات وتنفيذ العمليات و يعانون من مشكلة عدم التشجيع والاعتراف بمجهودا م. ومن بين المؤشرات المستعملة في هذا ا ال:

- معدل الاقتراحات المقدمة من طرف العمال.
- العلاوات و المكافآت الممنوحة.[1]

و من خلال عرض المحاور الأربعة للوحة القيادة المتوازنة يتضح جليا أن تطوير عمليات التدريب التنظيمي يقود إلى تحسين في العمليات الداخلية التي ينتج عنها ارتفاع رضا الزبائن وزيادة في حصة السوق، وبالتالي تكون النتيجة النهائية هي تحقيق نتائج مالية معتبرة. و لهذا تحتوي لوحة القيادة المتوازنة على المؤشرات التي تسمح بالسير الحسن للمراحل الأربع و التي تترجم من خلالها إستراتيجية المؤسسة.

[1] R.S.Kaplan et D.P.Norton, *Op.Cit*, p.137-146.

تستعمل لوحات القيادة في المؤسسة لتكملة الأنظمة المحاسبية التقليدية، فهي تعمل على توفير معلومات آنية وتشغيله بشكل مبسط وملخص يسمح للمسؤول بمتابعة إنجازاته، كما تسمح بخلق تواصل رأسي وأفقي بين مختلف المراكز في المؤسسة. وتستند عملية تصميم نظام لوحات القيادة إلى ضرورة إتباع خطوات أساسية في ذلك أهمها: تحديد المتغيرات الأساسية المتحكمة في إستراتيجية وأهداف المؤسسة، إضافة إلى اختيار المؤشرات المناسبة وطرق عرضها، وتوفير نظام معلومات فعال قادر على توفير المعلومات بشكل ملائم و سريع، كما يجب تحسيس المسؤولين و الأفراد في المؤسسة بأهمية هذه الأداة كي لا تواجه بالرفض والإهمال. وبالنسبة لمساهمة لوحات القيادة في عملية مراقبة التسيير فإ ا تساعد على التطبيق الجيد لإستراتيجية المؤسسة من خلال متابعة تحقيق الأهداف بشكل مستمر و دوري مما يسمح بالوقوف على أهم الانحرافات ثم تحليلها وشرح أسبا ا وانتهاء باتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

الفصل الرابع

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة

نظرا لكون نظام مراقبة التسيير واحدا من بين أهم الآليات التي تساعد على التحكم الجيد في أداء المؤسسة، فإنه سيتم في هذا الفصل التطبيقي القيام بدراسة ميدانية لواحدة من المؤسسات الوطنية الجزائرية التي تسعى جاهدة لكسب الرهانات المستقبلية ومواجهة المنافسة الأجنبية المرتقبة، وذلك من خلال التعرف على الأدوات الرقابية التي تستعملها المؤسسة في متابعة سير عمليا ا، مع التركيز على لوحات القيادة وإعطائها قدرا معتبرا في هذا الفصل للتمكن من معرفة واقعها و مجال استعمالها و كذا مدى مساهمتها في عملية مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة. وسيتم الاقتصار على دراسة نظام لوحات القيادة الخاص بقسم الكهرباء فقط نظرا لكبر حجم المؤسسة وكون الأقسام الأخرى شبيهة ذا القسم.

I - تقديم المؤسسة

I-1 التعريف بالمؤسسة

I-1-1 نشأة المؤسسة وموقعها الجغرافي

تقع المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة "A.M.C" بالمنطقة الصناعية لمدينة العلمة ولاية سطيف، أما الجانب الإداري لها فيقع بجانب محطة نقل المسافرين-طريق جميلة-. ويتربع المصنع على 13 هكتار؛4.5 منها مغطاة. وتنتمي هذه المؤسسة إلى قطاع النشاط الصناعي فهي تم بإنتاج و تسويق أجهزة العد و القياس و التنظيم و الحماية و لواحق هذه الأجهزة و مكونا ا. و قد تم التصنيع الإجمالي لمنتجا ا عن طريق اقتنائها لرخص أكبر الشركات العالمية المتخصصة في الميدان.

و لقد تقرر إنشاء المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة في 1975/06/12، مع تكفل مؤسسة سونلغاز بانجازها ابتداء من سنة 1976. وبعد إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية الأم- سونلغاز- تم إنشاء المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة بموجب المرسوم(83/633) المؤرخ في 05 نوفمبر 1983. و أصبحت مؤسسة عمومية مستقلة عن سونلغاز وتابعة لقطاع الصناعات الثقيلة. وفي ظل الإصلاحات الاقتصادية الجديدة دخلت المؤسسة مرحلة الاستقلالية سنة 1989 برأس مال قدره 30.000.000دج آنذاك، بينما بلغ رأس المال الاجتماعي للمؤسسة 770.000.000 دج سنة 2000.

و نظرا للسياسة الاقتصادية الجديدة للجزائر فإنه ابتداء من سنة 1994 تم تقسيم المؤسسة إلى أربعة أقسام شبه مستقلة عن بعضها البعض (مراكز ربح) وهي:

- قسم الكهرباء.
- قسم السوائل.
- قسم الخدمات الصناعية والإمدادات.
- قسم الأدوات.

ولقد تحصلت المؤسسة على تصديق ISO 9002 في جانفي 2001 لكل منتجا ا ووظائفها و نشاطا ا، كما استفادت المؤسسة من استقطاب تكنولوجيا حديثة ومنتوج جد متطور في إطار الشراكة مع المؤسسة الأمريكية العالمية Sensus Metering Systems (S.M.S) ، المختصة في إنتاج العداد

المائي، و التي انطلقت في أول جانفي 2005. و فيما يلي عرض لأهم الأرقام التي حققتها المؤسسة الوطنية "A.M.C" في السداسي الأول من سنة 2005.

رقم الأعمال : 2321 مليون دينار لتقدير قدر بـ 1972 مليون دينار.

الإنتاج: 2037 مليون دينار لتقدير قدر بـ 1935 مليون دينار .

القيمة المضافة : 745 مليون دينار لتقدير قدر بـ 493 مليون دينار.

ديون الزبائن: 799 مليون دينار لتقدير قدر بـ 489 مليون دينار.

عدد العمال: 817 من بينهم 621 دائم و196 متعاقد.

ومقارنة نتائج سنة 2005 بالسنوات السابقة فإن رقم الأعمال قد ارتفع غير أن القيمة المضافة انخفضت كثيرا كون المؤسسة عمدت إلى تخفيض الأسعار من جهة وزيادة الإنتاج في الجهة المقابلة للفوز بالمناقصات المطروحة. ويرجع الانخفاض الكبير للعمال بسبب التسريحات الهادفة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج غير المباشرة والمتمثلة في أجور العمال.

I-1-2 مهام المؤسسة ووظائفها

تقوم المؤسسة بالمهام التالية:

I-1-2-1 التموين

تعتمد المؤسسة في إنتاجها على مواد أولية محلية و أخرى أجنبية، و تتمثل المواد المحلية في الورق المقوى، اللوالب، الدهن، المواد البلاستيكية، الزيوت، مواد مساعدة في التلحيم...، كما تقوم المؤسسة باستيراد مواد أولية كقطع الغيار، مواد معدنية، والمواد البلاستيكية من عدة بلدان كألمانيا وسويسرا وايطاليا وفرنسا، بينما تقوم المؤسسة باستيراد بعض المنتجات شبه المصنعة و القيام بتركيبها محليا كعدادات الكهرباء. وتعتمد المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة على سياسة تنويع الموردين من أجل اختيار الأفضل، فهي تقارن بين عروض مورديها وفق معايير أساسية تتمثل في الأسعار وشروط التسديد وآجال التسليم وجودة المنتجات.

I-1-2-2 الإنتاج

تقوم مؤسسةA.M.C بإنتاج 18 منتوجا، منها المنتوجات المخصصة للقياس و منها المخصصة للتنظيم و الحماية. وتستخدم المؤسسة تكنولوجيات متنوعة في عملية الإنتاج تتمثل في:

- معالجة السبائك.
- تحويل المواد البلاستيكية.
- تحويل المعادن.
- تصنيع اللفائف و النوابض.
- معالجة الصفائح.

وتحتوي المؤسسة على عدد كبير من الورشات فقسم الكهرباء فقط يضم 26 ورشة.[1] و الجدول رقم (1-4) يبين أنواع المنتجات والدول المانحة للرخص.

I-1-2-3 الاتصال مع الزبائن

مع احتدام شدة المنافسة وخوفا من فقدان حصص سوقية [2]، أصبحت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة تولي اهتماما كبيرا لزبائنها، حيث قامت ببث عرض إشهاري لمدة 100 ثانية منذ تاريخ 02 جوان2005 ولأول مرة على القناة الوطنية، حيث عرض البث في ظرف05 أيام . وهذه المبادرة لها علاقة بالإستراتيجية الجديدة للمؤسسة في مجال الاتصالات و التي تسمح بتزويد الزبائن بالمعلومات الضرورية وتوفير خدمات ما بعد البيع، وفيما يخص أسواق المؤسسة فإن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة تنتج 18 منتوجا أساسيا و هي تسعى دائما لتلبية احتياجات السوق الوطنية. فالمؤسسة تسيطر على السوق المحلية و تصدر جزءا صغيرا من منتجا ا في إطار التبادل بالمواد الأولية. وزبائن المؤسسة هم كالتالي:

-**زبائن محليون**: تملك المؤسسة العديد من الزبائن المحليين منهم.

-نافطال"Naftal": تشتري عدادات البـ ين و المازوت.

- سونالغاز"Sonelgaz" تشتري عدادات الكهرباء و الغاز و منظم الغاز.

---

[1] وثائق خاصة بمصلحة الصيانة.

[2] في سنة 2005 فقدت مؤسسة 35 % من حصتها السوقية (عداد الغاز) لصالح مصنع بغرداية.

- Epdemia ابديميا: تشتري عدادات الماء.
- Dei/Oran: تشتري عدادات الماء.

بينما يشتري الخواص المواصلات الحرارية و القواطع.

زبائن أجانب: نظرا للاحتياجات الوطنية من جهة وارتفاع تكلفة إنتاج منتجات مؤسسة A.M.C من جهة أخرى، فإن المؤسسة لا تملك زبائن أجانب إلا شركة Tel Mécanique الفرنسية التي تشتري أزرار التماس و المواصلات الحرارية في إطار التبادل بالمواد الأولية.

الجدول رقم (4-1): قائمة منتجات مؤسسة (A.M.C)

القسم	التشكيلة	المنتجات	الدخول في الإنتاج	الخروج من الإنتاج	مانح الرخصة
قسم الكــــــــهرباء	عداد الكهرباء	أحادي الطور رباعي الطور عداد الكتروني C×1300 C×2000 C×2500	1980 1980 2001	2000 2000	Landis et Gyr لانديس وجير(سوسرا) SAGEM (فرنسا)
	قواطع	أحادي القطبs161 ثنائي الأقطاب تفاصليf 192 رباعي الأقطاب تفاصليf194	1985		أبيي ستوتز ABB.STOTZ ألمانيا.
	أزرار التماس ومواصلات حرارية	أزرار التماس ذات قوة LC1D قاطع أزرارLE1D أزرار تماس مساعدةCA2DN علب أزرار التماسLA1D	1990		Télémécanique مجموعة شنايدر. فرنسا.
	منتجات غاز	عداد غازAS5M منظم غاز1293-1893B	1981		أمكو AMCO (الولايات المتحدة الأمريكية)
قسم الســـــوائل	عداد الماء	قذف واحد 3م^3/ساTNRE قذف متعدد3م^3/سا SN15 قذف متعدد5م^3/سا SNRRO sensus	1981 2005	2004	Aquametro (سويسرا). Sensus Meterning Systems الولايات المتحدة الأمريكية.
	موزع البـ ين والمازوت	50ل/د 90ل/د	1991		Nuovo Pignone (ايطاليا)

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة.

I-1-3 الهيكل التنظيمي للمؤسسة

I-1-3-1 عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تتبع المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة التنظيم على أساس خط المنتجات "Ligne de produits " وهذا التنظيم يجمع بين التصميم الوظيفي و التصميم على أساس المنتجات. فبالنسبة لمركز المؤسسة -المقر الإداري - فهو يتبع تقسيما وظيفيا، و يضم الوظائف التالية:

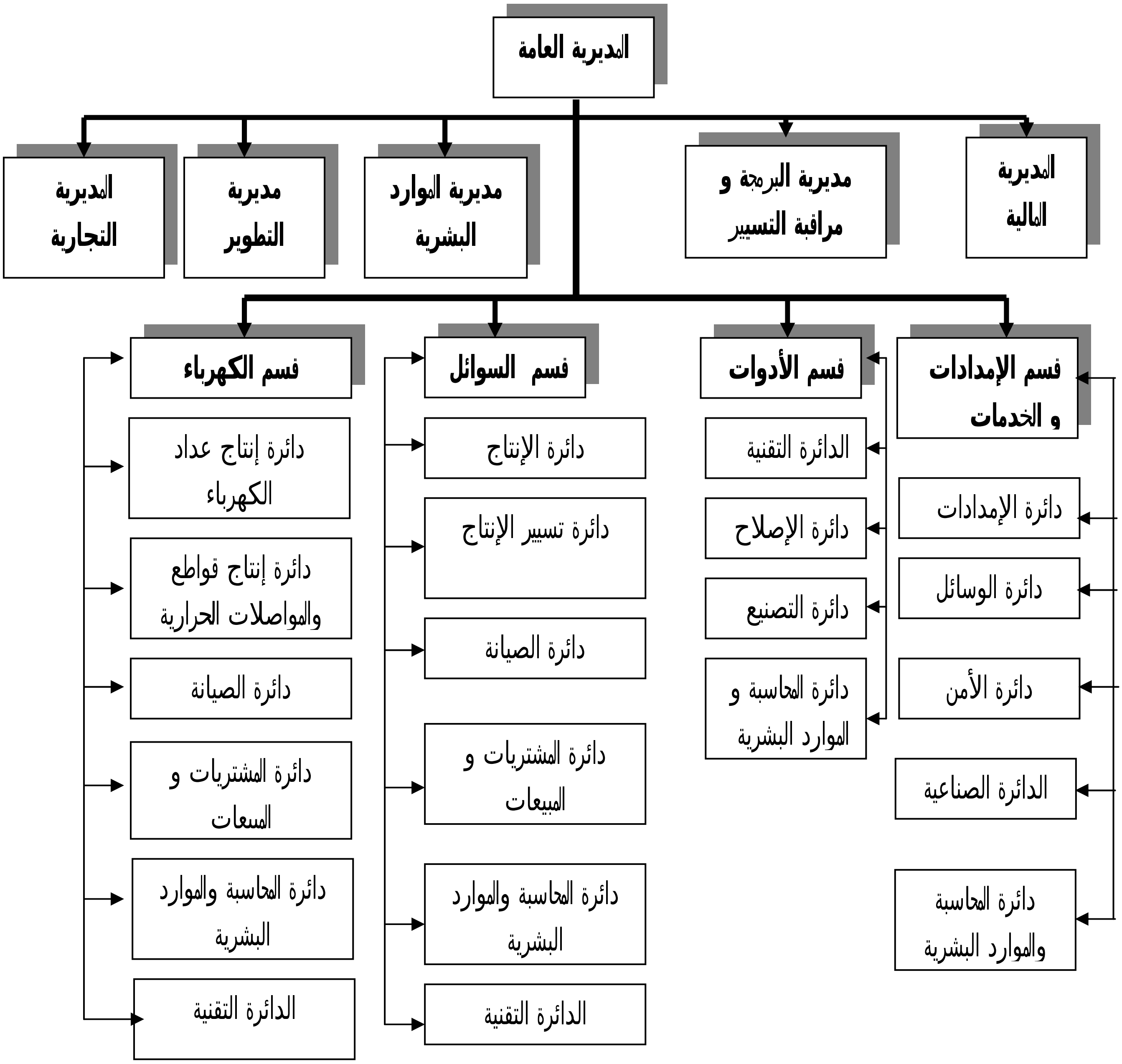
- المديرية التجارية.
- مديرية الموارد البشرية.
- المديرية المالية.
- مديرية التطوير.
- مديرية البرمجة و مراقبة التسيير و الإعلام الآلي.

أما بالنسبة للمركب الصناعي، فهو يضم:

- قسم الكهرباء.
- قسم السوائل.
- قسم الإمدادات و الخدمات الصناعية.
- قسم الأدوات.

و الشكل رقم (4-1) يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة.

الشكل رقم (4-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة.



المصدر: مديرية الموارد البشرية للمؤسسة.

وفيما يلي عرض للمهام الرئيسية لكل مديرية.

أولا:بالنسبة للمركز

أ-المديرية العامة

تتمثل المهمة الرئيسية للمديرية العامة في:

- السهر على حسن تنظيم المؤسسة وضمان سير نشاطا ا.
- الوقوف على تقدم أعمال المؤسسة بانتظام.
- القيام بالاجتماعات التنسيقية بين مختلف مسيري المؤسسة.
- تحديد الاستراتيجية الواجب إتباعها و الأهداف العريضة الموافقة لها.

وتتفرع عن المديرية العامة عدة مديريات هي:

ب- المديرية التجارية:

تم هذه المديرية بمتابعة تطور السوق و القيام بالحملات الإشهارية، والبحث عن أسواق جديدة كما تعمل على تحديد الأسعار وتقدير الكميات المباعة.

ج- مديرية التطوير

وتتمثل المهمة الأساسية لمديرية التطوير في إعداد تصاميم مختلف المنتجات وتطويرها، وتجديد نشاط ومصداقية المؤسسة في مواجهة طلبات الزبائن وتحقيق أهداف النوعية طبقا لشهادة إيزو9001 نسخة 2000 ، وما يترتب عنها من تحسين مستمر لنظام تسيير النوعية.

د- مديرية الموارد البشرية

من ضمن المهام الموكلة لهذه المديرية:

- متابعة غيابات العمال.
- دراسة ملفات توظيف العمال.
- التكفل بالإجراءات التدريبية للعمال.
- إعداد المخطط السنوي للعمل وضمان احترام قوانين العمل المطبقة.

هـ- مديرية البرمجة ومراقبة التسيير

من المهام الأساسية لهذه المديرية:

- مساعدة المديريات المختلفة و الأقسام على وضع الميزانيات التقديرية.
- مراقبة الميزانيات وتحليل أسباب الفروقات.

- التنسيق وتحضير الخطة السنوية.
- متابعة كل القرارات والإجراءات المتخذة.
- ضمان سلامة النظام المعلوماتي المحاسبي في مختلف الأقسام.
- جمع المعلومات المتعلقة بكل أنشطة المؤسسة.

و- المديرية المالية

المهمة الأساسية لهذه المديرية في تسيير التدفقات النقدية للمؤسسة وإعداد نتيجة الدورة للمؤسسة، وضمان التسجيل المحاسبي اليومي لعمليات المؤسسة، ومسك الوثائق المحاسبية ومراجعتها والتأكد من التزامها بالقواعد المحاسبية ،كما تعمل على وضع خطط التمويل ومتابعة حالة الخزينة.

ثانيا:بالنسبة للمركب

توجد أربعة أقسام شبه مستقلة عن بعضها وهي:

أ-قسم الكهرباء

هو قسم مختص في تصنيع وتركيب وبيع أجهزة القياس و المراقبة الكهربائية (العداد الكهربائي و أزرار التماس و المواصلات الحرارية)، كما يقوم بتصنيع بعض القطع التي تدخل في صناعة عداد الماء و الغاز. وسيتم تناول الهيكل التنظيمي لقسم الكهرباء بالتفصيل في المبحث الخاص بدراسة نظام لوحات القيادة أين سيتم التركيز على هذا القسم ومعالجة كل ما يتعلق به.

ب-قسم السوائل

وهو قسم مختص في إنتاج وبيع المنتوجات التي تستعمل فيها السوائل كالماء و الغاز و البـ ين و المازوت، وأهم منتجاته مبينة في الجدول رقم (4-1) ، ويتكون هذا القسم من عدة مديريات ومصالح موضحة في الشكل رقم(4-2) . وبالنسبة لمهام هذه المصالح فلا داعي لذكرها لأنه سيتم القيام بعرض مهام ومسؤوليات المصالح التابعة لقسم الكهرباء، والتي تتشابه مع الأقسام الأخرى للمؤسسة.

ج- قسم الإمدادات و الخدمات الصناعية

ومهمة هذا القسم هي ضمان الأمن و تسيير وسائل النقل بالإضافة إلى الإشراف على الخدمات الاجتماعية كالأكل ونقل العمال. وتضم المديريات التالية:

- مديرية الأمن: ومهمتها السهر على ضمان الأمن داخل المؤسسة.
- المديرية الصناعية: ومهمتها صيانة الأجهزة و المباني ومتابعة الاستثمارات.

- مديرية الوسائل: مهمتها السهر على نظافة المكاتب ومحيط المؤسسة وصيانة الأعطاب الكهربائية وشراء مختلف المعدات المكتبية.
- مديرية الإمدادات: ومهمتها تسيير حظيرة السيارات و الشاحنات و التكفل بعبور السلع المقتناة من الخارج ونقل العمال ونقل البضائع.
- مديرية المحاسبة والموارد البشرية: ومهمتها تسجيل العمليات التي تقوم ا الوحدة وتسيير مختلف موارد الوحدة و الاهتمام باحتياجات الوحدة من اليد العاملة.

د- قسم الأدوات

ومهمة هذا القسم هي إنتاج القوالب المساعدة في عملية الإنتاج لقسم الكهرباء و السوائل، إضافة إلى صيانة وإصلاح مختلف التجهيزات، و المصالح التابعة لها موضحة في الشكل رقم(4-1).

I-1-3-2 تقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تتبع المؤسسة التقسيم على أساس خط المنتجات نظرا لكبر حجمها وتعدد منتجا ا، كما أن المؤسسة مقسمة إلى أربعة مراكز مسؤولية شبه مستقلة مما يمنح المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة المزايا التالية:

- سهولة التنسيق بين نشاطات كل قسم.
- سهولة عملية الاتصال المباشر مع الزبائن و الموردين مما يسمح بالتكيف مع التغيرات الممكنة الحدوث.
- الاستقلالية بين الأقسام خاصة وأن المؤسسة تطبق نظام أسعار التنازلات بين الوحدات مما يساعد في تقييم أداء كل قسم.
- كل تشكيلة منتجات متشا ة يديرها مسؤول متخصص في هذا ا ال (قسم الكهرباء، قسم السوائل).

غير أن ما يعاب على هذا النوع من التصميم التنظيمي هو أنه يفرض على المؤسسة موارد كبيرة، خاصة مع ملاحظة تكرار بعض الوظائف في كل الأقسام. أما فيما يخص مديرية مراقبة التسيير ومكانتها ضمن الهيكل التنظيمي فإنه سيتم التطرق إليها بالتفصيل في المبحث الموالي و الخاص بدراسة نظام مراقبة التسيير في المؤسسة.

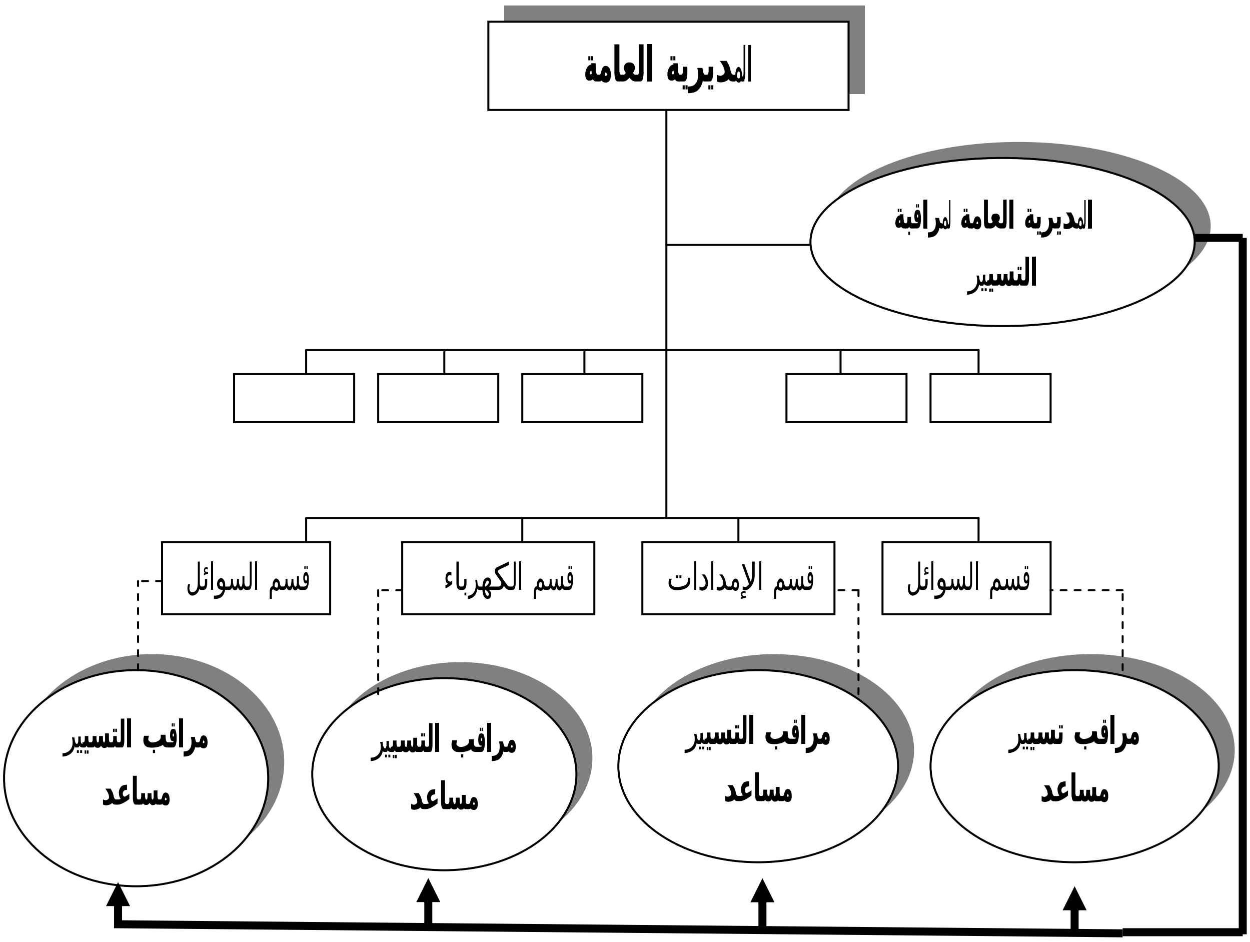
II- دراسة عامة لنظام مراقبة التسيير المتّبع

1-II دور ومكانة وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة

تتمثل المهمة الأساسية لمراقبة التسيير في مساعدة المسؤولين العمليين و الإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطا م وتحقيق أهدافهم من خلال سيرورة عمليات قائمة على وضع الميزانيات وخطط العمل بغرض تحقيق أهداف كمية ومحددة، كما يقوم مراقب التسيير بمتابعة النتائج وتحديد الانحرافات ومساعدة المسؤولين على شرح أسبا ا و من ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، غير أن الملاحظ في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة هو ضعف التواصل بين مراقب التسيير و الأقسام الأربعة (قسم الكهرباء، قسم السوائل، قسم الإمدادات، قسم الخدمات و الوسائل) نظرا للموقع التنظيمي لمديرية مراقبة التسيير حيث أن:

- وجود مديرية مراقبة التسيير في نفس المستوى التنظيمي فيما يخص المركز (المقر الإداري).أنظر الشكل (4-1). مما يحول دون منح مراقب التسيير السلطة الكافية للتدخل بشكل أكثر ايجابية و المساعدة في اتخاذ القرارات وتقديم النصح على هذا المستوى، وعلى هذا الأساس فإنه من الضروري جعل وظيفة مراقبة التسيير في مستوى تنظيمي أعلى و توصيلها مباشرة بالإدارة العامة للمؤسسة، كي يتمكن مراقب التسيير من المساعدة في تحديد السياسة العامة للمؤسسة ووضع الاستراتيجيات المناسبة و متابعة تنفيذها.
- الغياب التام لمصالح مراقبة التسيير على مستوى الأقسام الأربعة يعني أن دور مراقب التسيير والمتمثل في مساعدة المسؤولين التشغيليين على معالجة المشاكل التي يواجهو ا فيما يخص تنفيذ الاستراتيجية مهمل تماما، وهذا ما يستدعي وجود مصالح مراقبة تسيير على مستوى الأقسام، هذه المصالح تكون على اتصال مباشر بالمسؤولين التشغيليين، و تعمل على متابعة سير نشاطا م اليومي ومساعد م في وضع الميزانيات ولوحات القيادة و تحليل الانحرافات وشرح أسبا ا واتخاذ الإجراءات التصحيحية، إضافة إلى تصعيد المعلومات الضرورية حول سير النشاط إلى المديرية العامة للمؤسسة. ولذا فإنه ينصح بإنشاء مصالح مراقبة تسيير على مستوى الأقسام وتكون على اتصال مباشر ا مع وجود علاقة وظيفية لهذه المصالح مع مديرية مراقبة التسيير على مستوى المركز.

الشكل رقم (4-2) :الهيكل التنظيمي المقترح لوظيفة مراقبة التسيير.



المصدر: من إعداد الباحث.

منذ سنة 1994 لجأت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة إلى تقسيم المؤسسة إلى أربعة أقسام مستقلة، وتم اعتبار كل قسم منها مركز ربح يتمتع باستقلالية وتفويض يسمحان باتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية التعامل مع الموردين و التفاوض معهم واختيارهم و كذا التحكم في التكاليف و محاولة تخفيضها، بينما يتم الرجوع في عملية اختيار الزبائن و الأسواق إلى الإدارة العامة بغرض ضمان قدر من المركزية فيما يخص قرارات البيع.

ومن أجل هذا قامت المؤسسة محل الدراسة بـ :

- تحديد مسؤوليات كل قسم وفصل المسؤوليات لكل رئيس قسم.

- تفويض جزء من سلطتها لرؤساء المراكز الأربعة وتعريفهم بالأهداف العامة للمؤسسة كي لا يتم استعمال السلطات الممنوحة بشكل يتعارض مع غايات المؤسسة.
- تطبيق نظام أسعار التبادلات الداخلية فيما بين هذه الأقسام.

ولعل الدافع الأساسي لقيام المؤسسة محل الدراسة بتقسيم المؤسسة إلى أربعة مراكز مسؤولية هو كبر حجمها ومحاولة تخفيف العبء عن الإدارة العامة للمؤسسة، إضافة إلى تسهيل التحكم في التسيير من خلال التركيز على رؤساء الأقسام. و بغرض تحسين الأداء الكلي للمؤسسة لجأت إلى تطبيق نظام أسعار التبادلات الداخلية فيما بين هذه الأقسام من أجل تحديد المسؤوليات بدقة وتحديد الربح الناتج عن كل قسم، والذي من شأنه خلق جو تنافسي داخل المؤسسة الأم . حيث يقوم قسم الأدوات بإنتاج القوالب المساعدة في عملية الإنتاج لقسم الكهرباء و السوائل و لأطراف خارجية أخرى (مؤسسات صناعية خاصة)، فقيام قسم الكهرباء على سبيل المثال بإحداث تغيير في شكل المنتوج يستدعي تحضير قالب جديد لذلك، فيقوم مسؤول الإنتاج في قسم الكهرباء بتقديم طلب مرفوق ببطاقة تتضمن مواصفات وتصميم هذا القالب إلى قسم الإمدادات، وبعد تلقيه الرد من مسؤول هذا القسم يقوم بمقارنة السعر المعروض من طرف هذا الأخير مع مثيله من خارج المؤسسة(ورشات الخراطة)، ويختار الأنسب من حيث السعر وموعد التسليم و الجودة. إذن فتطبيق المؤسسة محل الدراسة لنظام أسعار التنازلات الداخلية على أساس سعر السوق يسمح لها بالحكم على أداء المراكز بصورة موضوعية، كما يدفع برؤساء الأقسام إلى تحسين كفاء م الإنتاجية من أجل مواكبة السوق. إلا أن المؤسسة الأم تتدخل أحيانا و تعمل على تشجيع التعامل فيما بين الأقسام من خلال توجيه قرارات رؤساء المراكز وتقديم إعانات للمراكز الموردة .

ونفس الشيء بالنسبة لقسم الكهرباء الذي يقوم بإنتاج بعض القطع الداخلة في تصنيع عداد الغاز الخاص بقسم السوائل.ففي هذه الحالة يتم تقييم هذه المنتجات على أساس تكلفة الإنتاج المعيارية مضافا إليها هامش ربح تحدده إدارة المؤسسة،كما أن كل قسم من الأقسام الأربعة مقسم إلى مراكز مسؤولية، فقسم الكهرباء مثلا يضم مركز إيرادات و المتمثل في مصلحة المبيعات، ومراكز تكاليف إنتاجية كمصلحة المشتريات و الإنتاج و الصيانة، إضافة إلى مركز مصاريف تقديرية و المتمثل في دائرة المحاسبة و الموارد البشرية. فقيام عامل الصيانة التابع لقسم الكهرباء بتصليح العطب الناشئ في الآلة الموجودة في الورشة التابعة لدائرة الإنتاج يعتبر خدمة؛ لذا يتم تحديد مدة التدخل وتكلفتها(تكلفة العامل+تكلفة قطعة الغيار المستبدلة).

II-2 الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير بالمؤسسة محل الدراسة

تعتمد المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة على أدوات عديدة في عملية مراقبة التسيير و تتمثل هذه الأدوات في:

- المحاسبة العامة.
- المحاسبة التحليلية.
- نظام تسيير الميزانية.
- لوحات القيادة.

و في هذا العنصر سيتم التعرف على واقع الأدوات الثلاث الأولى ومجال استخدامها في مراقبة التسيير، بينما سيتم التطرق إلى لوحات القيادة في المبحث الموالي بغرض التفصيل فيها بشكل أفضل.

II-2-1 المحاسبة العامة

من بين أهم الأدوات التي تستعملها المؤسسة محل الدراسة في عملية مراقبة التسيير هي المحاسبة العامة، كونها إلزامية التطبيق. و أهم الأدوار التي تقوم بها المحاسبة العامة في مؤسسة A.M.C تتمثل في[1]:

- جمع و تسجيل و تحليل مختلف العمليات الممكن التعبير عنها بالنقود.
- حساب نتائج النشاط: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، النتيجة الصافية، وغيرها.
- السماح بمعرفة مدى تطور ذمة المؤسسة (الأصول والخصوم).
- التمكين من المتابعة الشهرية للتدفقات المالية في المؤسسة.
- تزويد مختلف المتعاملين مع المؤسسة بالبيانات اللازمة (الزبائن، الموردون، البنوك، مصالح الضرائب، هيئات رقابية أخرى...).

كما تستخدم مؤسسة A.M.C تقنيات عديدة تجعل من المحاسبة العامة أداة تسمح بالرقابة على سير نشاط المؤسسة، لذا فإنه:

-أ- يتم إرفاق جدول حساب النتائج بمعايير تقديرية تخص السنة المقبلة و معايير فعلية خاصة بالسنة الماضية على مستوى جميع مراكز المسؤولية الأربعة.

فجدول حسابات النتائج للمؤسسة على الشكل التالي:

[1] مقابلة مع رئيس قسم المحاسبة و المالية.

اسم الحساب	النتائج الفعلية للشهر1 سنة2005.	النتائج الفعلية(الحالية) للشهر1سنة2006.	النتائج التقديرية للشهر1 سنة 2007.
المبيعات..			
تكاليف الشراء..			
الهامش الإجمالي.	×	××	×××
....			

هذه التقنية تسمح لجميع الأقسام بالمؤسسة من مقارنة النتائج الحالية الشهرية مع النتائج الشهرية للسنة الماضية و السنة القادمة، و ملاحظة التغيرات واتخاذ الإجراءات التصحيحية الممكنة.

-ب- تستخدم المؤسسة محل الدراسة تقنية الأرصدة الوسيطة للتسيير، حيث يتم تحضير جدول الحسابات و النتائج شهريا و بشكل مفصل و متسلسل من الهوامش التي تشكل في مجموعها النتيجة الصافية. مما يسمح بإظهار مختلف الحسابات المشكلة للأرصدة وتأثيرا ا على النتيجة الجزئية لكل رصيد.

II-2-2 المحاسبة التحليلية

إضافة إلى استعمال المحاسبة العامة، فإن المؤسسة محل الدراسة تستخدم المحاسبة التحليلية بغرض[1]:

- معرفة تكاليف مختلف المنتجات و الوظائف في المؤسسة.
- متابعة تطور التكاليف الخاصة بمنتجات مختلف الأقسام و من ثم تقييم أداء رؤساء المراكز فيما يخص القدرة على التحكم في التكاليف.
- توفير المعلومات الضرورية بغرض استخدامها في تحضير الميزانيات. أما فيما يخص اعتماد المؤسسة على معلومات المحاسبة التحليلية في تحديد أسعار البيع فهذا غير معمول به حاليا، حيث تعمل المؤسسة على وضع أسعار منخفضة عن تلك المتوقعة من طرف المنافسين، وذلك لضمان كسب المناقصات.
- مقارنة النتائج الفعلية مع المعايير المحددة، وذلك شهريا.

---

[1] مقابلة مع رئيس قسم المحاسبة و المالية.

II-2-2-1 الطرق المتبعة من طرف المؤسسة في تحديد تكلفة الإنتاج

تعتمد مؤسسة A.M.C على طريقة الأقسام المتجانسة (Les sections homogènes) في تحديد تكلفة الإنتاج. ففي قسم الكهرباء مثلا يتم تحديد تكلفة الإنتاج عبر المراحل التالية:

-أ- يتم تحميل المصالح الرئيسية لقسم الكهرباء بالأعباء المباشرة على أساس وحدة النشاط.

-ب- يتم تحميل المصالح الثانوية بالأعباء غير المباشرة، و هذه المصالح منها ما هو تابع مباشرة لقسم الكهرباء كـ: مصلحة الشراء و البيع، مصلحة إدارة الإنتاج ،... أما المصالح الأخرى و التي تحمل بالأعباء غير المباشرة كذلك فهي تلك التي تقدم خدمات لقسم الكهرباء و تخص:

- الأعباء غير المباشرة لقسم الأدوات.
- الأعباء غير المباشرة لقسم الإمدادات و الخدمات الصناعية.
- الأعباء غير المباشرة للمركب(المصالح الوظيفية للإدارة العامة للمؤسسة).

-ج- توزيع أعباء جميع المصالح الثانوية على المصالح الرئيسية على أساس مفاتيح توزيع تحدد سنويا من طرف الإدارة العامة بما يتناسب مع استهلاكات هذه الأقسام[1].

كما تعتمد المؤسسة محل الدراسة على نظام التكاليف المعيارية من أجل تسهيل العمليات المحاسبية المتعلقة بالتوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة، فهي تستخدم وحدات النشاط المعيارية، إضافة إلى استخدام التكاليف المعيارية لقياس الانحرافات على التكلفة و زمن الإنتاج.

أما بالنسبة لعملية اختيار المعايير فإن المؤسسة تتبع طريقة التكلفة المعيارية العادية (العمل في الظروف العادية)، ويتم تعديل هذه المعايير سنويا حسب التغيرات التي طرأت في السنة التي قبلها.

II-2-2-2 الطريقة المتبعة في تسيير المخزون

تعتمد مؤسسة A.M.C على طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة في عملية تقييم المخزون، إضافة إلى استعمال المؤسسة للتسيير الآلي للمخزونات باستخدام نظام تولاس TOLAS و المعروف عالميا باسم نظام MRP_2. (Manufacturing ressources planning) أي نظام تخطيط الموارد الصناعية[2]، وهذا

[1] أنظر الملحق رقم (1).

[2] يستخدم هذا النظام المعلوماتي من طرف عدة شركات عالمية، منها رونو للسيارات.

النظام يسمح للمؤسسة بمتابعة جميع الموارد وتسجيلها كما يساعد على تحديد الاحتياجات الصافية من المواد الأولية للمؤسسة، مما يخفض المخزون إلى أدنى درجاته كونه يربط الطلبية بكل جزء من الاحتياجات المحددة، إضافة إلى قدرته العالية على التنسيق بين عمليتي التموين و الإنتاج، فمخرجات هذا النظام تعتبر مدخلات لنظام تخطيط الطاقة الإنتاجية مما يعطيه ميزة مهمة من حيث الدقة والسرعة في تحديد الاحتياجات والإجابة على الأسئلة من النوع: في حالة طلبية طارئة ماذا سيحدث؟ هل الطاقة الإنتاجية كافية أم لا؟ وما هي الطلبيات الممكن أن تتأخر وما هي النتائج المترتبة على ذلك؟ مما يساعد المسؤولين في المؤسسة على الاستعداد للتغيرات المستقبلية. ويحتوي نظام تولاس على ثلاثة عناصر أساسية.

- تسيير الإنتاج: بمعنى التكفل بمتابعة أوامر الإنتاج وتخطيط الاحتياجات و متابعة تكلفة الإنتاج بدقة.
- تسيير المبيعات تجاريا: فنظام تولاس يهتم بتسيير طلبات الزبائن إضافة إلى قدرته على تحليل ودراسة المبيعات.
- التسيير المالي: وترتبط هذه العملية بمسك المحاسبة الخاصة بالزبائن و الموردين والمعالجة الآلية لها[1].غير أن أهم استعمالات نظام تولاس في الوقت الراهن بمؤسسة A . M .C هي تسيير الإنتاج ،في حين يبقى استعمال العناصر الأخرى من النظام كالتسيير المالي وتحضير الميزانيات مؤجلا.

وفي الأخير يمكن القول بأن نظام تولاس هو نظام جد متطور، لكن فعاليته مرتبطة بدقة وصحة المعلومات التي يتم تزويدها به من طرف أعوان المحاسبة التحليلية، بمعنى أنه يجب التركيز أولا على الجانب البشري كي تكون المعلومات التي يقدمها النظام ذات فائدة.

3-2-II تسيير الميزانية

تقوم مؤسسة A.M.C سنويا بإعداد الميزانيات الخاصة لمختلف أقسامها، حيث يتم التعبير في هذه الميزانيات عن الخطط المفصلة في شكل قيم كمية كما يتم فيها إظهار الموارد الواجب تحصيلها وكذا استعمالها. وترفق هذه الميزانيات بوثيقة تحدد فيها مهام ونشاطات كل مسؤول أيا كان مستواه التنظيمي. والدور الأساسي الذي تلعبه الميزانيات في المؤسسة محل الدراسة هو:

- الترجمة الكمية للخطة الإستراتيجية.

---

[1] مقابلة مع رئيس قسم مديرية البرمجة ومراقبة التسيير و الإعلام الآلي.

- تحديد مسؤوليات كل مدير وتفويض الصلاحيات مما يسمح بتحقيق اللامركزية.
- تقييم أداء الأقسام و المصالح، حيث يتم شهريا مقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المحددة.

والميزانيات المتواجدة بالمؤسسة هي:

- ميزانيات الاستغلال (ميزانية الإنتاج، ميزانية التموين، ميزانية المبيعات).
- ميزانيات الاستثمار (على مستوى الإدارة العليا).
- ميزانية الخزينة.
- ميزانية المصالح الوظيفية.

و الأساس الذي يتم من خلاله تحضير ميزانيات الاستغلال هو الاعتماد على طلبات الزبائن المتعاقدين (المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز،وغيرها من العقود السنوية التي تتم مع شركات أخرى). بينما ميزانية المصالح الوظيفية فإنه يتم تحديدها على أساس مصاريف السنة السابقة و الاحتياجات الضرورية لهذه المصالح (عادة ما يتم تخفيض نسبة مئوية معينة من هذه الميزانيات بغرض تخفيض الأعباء غير المباشرة). وبالنسبة لعملية تحضير الميزانيات فإنه يتم التشارك في تحضيرها بين رؤساء المصالح و الإدارة العامة للمؤسسة ويتم إتباع الخطوات التالية[1]:

-أ- يتم أولا تعريف رؤساء المراكز بالأهداف السنوية للمؤسسة.

-ب- يقوم كل مسؤول بتحضير الميزانية المبدئية ويترجم فيها خطط العمل التي بحوزته إلى قيم محددة.

-ج- يقوم مراقب التسيير بالتقييم الشامل لهذه الميزانيات المبدئية، و التأكد من مدى سلامتها.

-د- يتم التناقش حول هذه الميزانيات المبدئية مع الإدارة العامة.وفي هذا الصدد تقوم مديرية البرمجة ومراقبة التسيير بتقريب وجهات رؤساء المراكز، وبعد ذلك يتم وضع الميزانيات النهائية الخاصة بكل قسم. و في بعض الحالات يتم تعديل هذه الميزانيات بحسب التغيرات التي تحصل، كضرورة إدراج معطيات جديدة متعلقة بطلبيات إضافية. وفي اية كل شهر يتم اجتماع المسؤولين مع رؤساء المراكز للتناقش حول الإنجازات المحققة وتسليط الضوء على الانحرافات غير الملائمة (تحدد المؤسسة نسبة "<5%" كانحراف غير عادي يجب شرح أسبابه والوقوف عنده)، ثم يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

و أهم الانحرافات التي تستخدمها المؤسسة محل الدراسة هي:

---

[1] مقابلة مع رئيس قسم مديرية البرمجة ومراقبة التسيير و الإعلام الآلي

- انحراف السعر وانحراف الكميات بالنسبة لميزانية التموين، والانحراف على رقم الأعمال بالسعر والكميات كذلك، دون اللجوء إلى استخدام الانحراف على تركيبة المبيعات بالرغم من إنتاج المؤسسة للعديد من المنتجات.
- فيما يخص الرقابة على ميزانية المصالح الوظيفية فإ ا تتم سنويا عن طريق مقارنة المصاريف الفعلية للمصلحة مع الميزانية المحددة.
- بالنسبة لميزانية الإنتاج فإنه يتم التركيز فيها على الانحرافات الخاصة بالتكاليف المباشرة فقط، أي الانحراف على اليد العاملة وتكلفة المواد وكميتها، بينما تبقى الأعباء التي لا يمكن تحميلها مباشرة على المنتجات (الأعباء غير المباشرة الخاصة بالعملة الإنتاجية) غير متابعة كليا في المؤسسة محل الدراسة، فعلى مستوى ورشات الإنتاج مثلا لا يتم حساب الانحرافات على التكاليف غير المباشرة كالانحراف على الميزانية و الذي يبين الفرق بين التكاليف المتغيرة الفعلية غير المباشرة و التكاليف المتغيرة المعيارية، إضافة إلى ملاحظة عدم الاهتمام بحساب انحراف المردودية و الذي يبين مدى سلامة استخدام المراكز للنشاط في عملية الإنتاج، ناهيك عن الانحراف الخاص بتوزيع الأعباء الثابتة و المسمى بانحراف النشاط. وعليه فإن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة لا تولي اهتماما كبيرا بالتكاليف بالرغم من كون هذه الأخيرة عاملا استراتيجيا هاما ينبغي التركيز عليه لضمان القدرة على مواجهة المنافسة المتزايدة الحدة.[1]

III-دراسة نظام لوحات القيادة الخاص بوحدة الكهرباء

في هذا المبحث سيتم التعرف على واقع استخدامات نظام لوحات القيادة بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة بالتركيز على وحدة الكهرباء نظرا لكبر حجم المؤسسة من جهة وكون الوحدات الأربع (الكهرباء، السوائل، الإمدادات، الخدمات الصناعية) متشا ة في طريقة التسيير من جهة أخرى. وستتم معالجة هذا المبحث من خلال ثلاثة عناصر هي:

- التعريف بوحدة الكهرباء.
- عرض لوحات القيادة الخاصة بوحدة الكهرباء.
- تقييم نظام لوحات القيادة المتبع من طرف الوحدة.

[1] في حالة انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، فإن المؤسسة ستعاني لا محالة من طرف المنتجات الأجنبية ذات الجودة العالية و الأسعار المغرية.

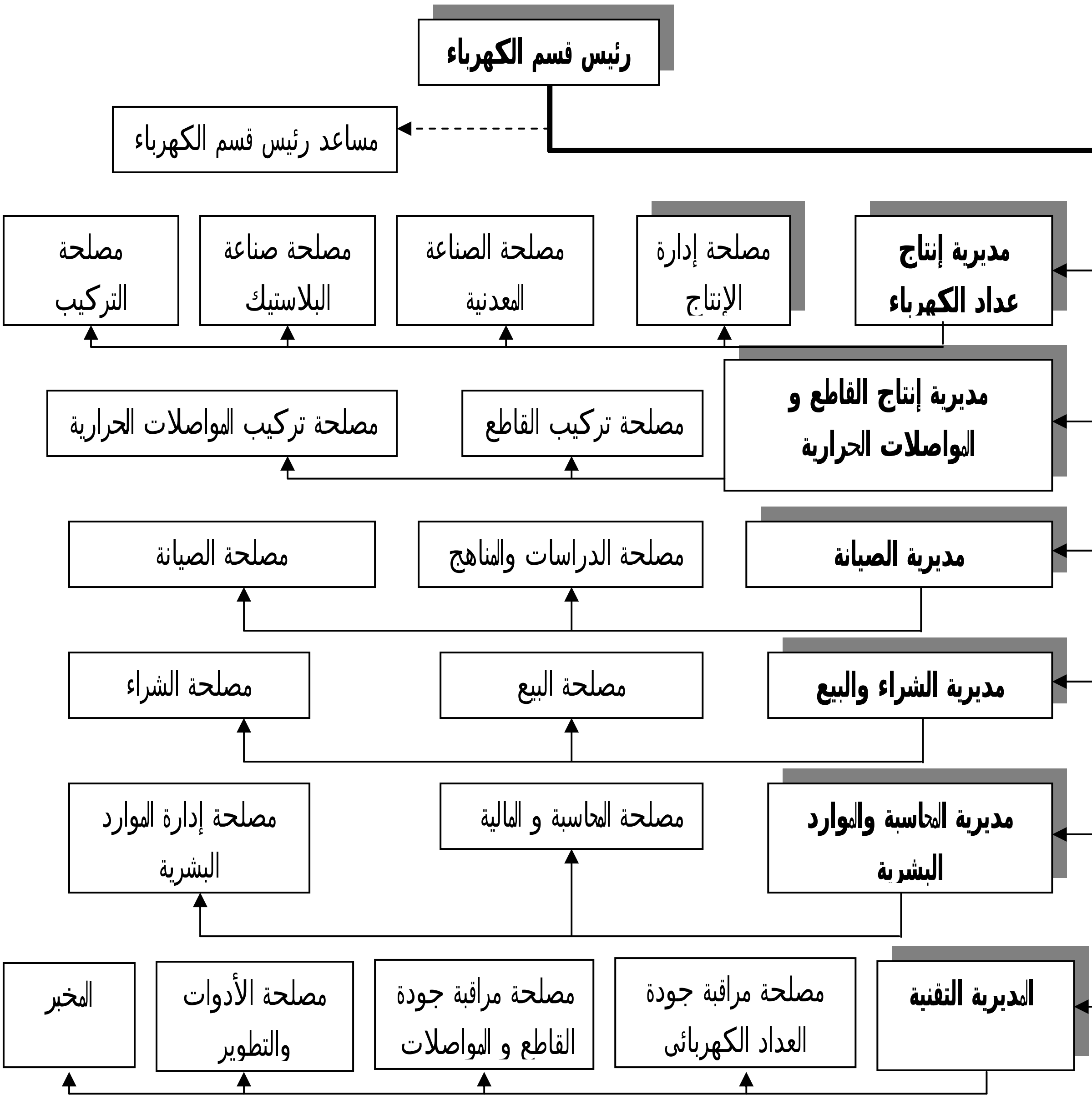
III-1 التعريف بوحدة الكهرباء

يعتبر قسم الكهرباء التابع للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة مؤسسة شبه مستقلة أي أنه مركز ربح، فهو يهتم بتصنيع وتركيب و بيع أجهزة القياس و المراقبة و التعديل الكهربائية الكهربائي، كما يقوم بتصنيع بعض القطع التي تدخل في صناعة عداد الماء و الغاز.

III-1-1 الهيكل التنظيمي المفصل لقسم الكهرباء

تتبع وحدة الكهرباء التنظيم المبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (4-4): الهيكل التنظيمي لقسم الكهرباء.



المصدر: مديرية الموارد البشرية لقسم الكهرباء

III-1-2 الوظائف الخاصة بكل مديرية

III-1-2-1 مديرية إنتاج عداد الكهرباء

تقوم هذه المديرية بالتكفل بجميع عمليات التصنيع داخل الوحدة و المتمثلة في تصنيع القطع اللازمة لصناعة قواطع الكهرباء و أزرار التماس و المواصلات الحرارية وبعض القطع التي تدخل في صناعة عداد الماء و الغاز، أما بالنسبة لعداد الكهرباء فإنه يتم استيراده مجزءا ومصنعا بنسبة تقارب100% ،ثم يتم تركيبه وبيعه. وتضم هذه المديرية أربع مصالح هي:

أولا:مصلحة إدارة الإنتاج

وهي عبارة عن مصلحة وظيفية تتمثل مسؤوليتها في متابعة عملية التموين بالمواد الأولية وقطع الغيار الضرورية لعمليات الإنتاج.

ثانيا:مصلحة الصناعة المعدنية

وهي مصلحة تضم عدة ورشات تم بتصنيع القطع المعدنية، والورشات المتواجدة ا هي:

- ورشة التقطيع: تم بتقطيع الحديد.
- ورشة التقويس: تم بتقويس الحديد.
- ورشة التسنين: تم بتسنين البراغي.

ثالثا:مصلحة الصناعة البلاستيكية والمعالجة

وتضم الورشات التالية:

ورشة القولبة: وهي ورشة تقوم بتحضير القوالب البلاستيكية الخاصة بالقواطع الكهربائية.

ورشة معالجة الصفائح: بعد قيام المصلحة السابقة بإنتاج البراغي و القطع المعدنية تقوم هذه الورشة بمعالجة هذه القطع من خلال تلميعها لمقاومة الصدى.

رابعا:مصلحة التركيب

و هي عبارة عن مصلحة تقوم بتركيب العداد الكهربائي ذي الثلاث أنواع.

III-1-2-2 مديرية إنتاج القاطع والمواصلات الحرارية

إن عملية تحضير القطع اللازمة لتصنيع القاطع و المواصلات الحرارية هي من مهام مديرية إنتاج عداد الكهرباء، لذا فإن مهمة هذه المديرية هي فقط تركيب القواطع والمواصلات الحرارية وأزرار التماس، وهي تضم مصلحتي تركيب هما:

- مصلحة تركيب القواطع.
- مصلحة تركيب أزرار التماس والمواصلات الحرارية.

لذا فإن مهام المسؤول عن مديرية إنتاج القواطع والمواصلات الحرارية قليلة ولا تتعدى الإشراف على عمليات التركيب.

III-1-2-3 لمديرية التقنية

تم هذه المديرية بالرقابة النوعية لكل ما يرتبط بالعملية الإنتاجية وتطويرها وتحسينها، وتضم أربع مصالح هي:

أولا: المخبر

في هذا المخبر يتم استقبال المواد الأولية ومراقبة نوعيتها، إضافة إلى معاينة العمليات الخاصة بمعالجة الصفائح(المحاليل المالية).

ثانيا: مصلحة الأدوات و المناهج

تقوم هذه المصلحة بـ :

- تطوير المنتجات وتعديلها.
- تصميم بعض القطع الداخلة في تركيب الأجهزة.

ثالثا: مصلحة المراقبة النوعية للعداد الكهربائي

وتتمثل مهمة هذه المصلحة في:

- المراقبة النوعية للقطع المصنعة داخل ورشات التقطيع والتسنين.
- المراقبة النوعية للمنتجات التامة الصنع (العداد الكهربائي).

رابعا:مصلحة المراقبة النوعية للقاطع و المواصلات الحرارية

ومهمة هذه المصلحة هي المراقبة النوعية للمنتجات تامة الصنع (القاطع، أزرار التماس و المواصلات الحرارية).

و الملاحظ من خلال عرض المديريات الثلاث هو فصل المديرية التقنية عن مديريتي الإنتاج، مما يمنح مسؤولي مصالح المراقبة الحرية و السلطة اللازمتين للتصرف بكل حيادية، كذلك يمكن للمراقب أن يتدخل ويوقف العملية الإنتاجية في حالة ملاحظته لأي خلل متعلق بالجودة.

III-1-2-4 مديرية الصيانة

تم هذه الدائرة بصيانة آلات الإنتاج لضمان السير الحسن للعملية الإنتاجية، وتضم مصلحتين هما:

أولا: مصلحة الدراسات و المناهج

تقوم هذه المصلحة بالعمليات التالية:

- استقبال طلبات إدارة الإنتاج الخاصة بتصليح الآلات.
- استقبال الآلات الجديدة وتسيير الوثائق الخاصة ا.
- القيام بتصميم قطع الغيار وتقديم هذه التصاميم إلى قسم الأدوات لتصنيعها.
- المتابعة اليومية لسير الآلات ووضع برامج خاصة بالصيانة الوقائية التي تتم برمجتها على أساس عدد ساعات عمل الآلة.

ثانيا: مصلحة الصيانة أو التدخلات

هي مصلحة تقوم بالتدخلات المباشرة في الميدان كصيانة الآلات وتبديل قطع الغيار وتركيب الآلات...، وعند قيام عامل الصيانة بتصليح آلة معينة فإنه يقوم بتسجيل اسم الآلة، زمن التدخل، تكلفة التدخل، و تكلفة قطع الغيار المستعملة واسم عامل الصيانة المتدخل.

III-1-2-5 مديرية المالية والمحاسبة و الموارد البشرية

تنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين هما:

أولا:مصلحة المالية والمحاسبة

وتقوم هذه المصلحة بالعمليات التالية:

- مسك الوثائق المحاسبية ومراقبتها.

- التسجيل المحاسبي اليومي لعمليات الوحدة.
- متابعة تدفقات الخزينة.
- تسيير ديون ومستحقات الوحدة.
- التكفل بالأمور الضريبية.

ثانيا:مصلحة الموارد البشرية

ومن بين أهم وظائف هذه المصلحة:

- الاهتمام بعلاقات العمل بين العمال وضمان احترام قوانين العمل المطلوبة.
- متابعة كل ما يتعلق بالعمال.(غيابات، أجور، عطل سنوية، تدريب،وضعية العمال...).

III-1-2-6 مديرية الشراء و البيع

تتمثل المهمة الرئيسية لهذه المديرية في القيام بعملية التموين وبيع المنتجات، وذلك بالتنسيق مع المديرية التجارية على مستوى الإدارة العامة للمؤسسة، وتضم هذه المديرية مصلحتين هما:

أولا: مصلحة الشراء

وأهم الوظائف التي تقوم ا هذه المصلحة هي:

- إعداد الطلبيات واختيار الموردين.
- المتابعة النوعية والكمية للمشتريات.
- التفاوض مع الموردين حول السعر ومواعيد التسليم.
- إعداد الوثائق الخاصة بالعمليات الجمركية.
- التنسيق الدائم مع مديريتي الإنتاج.

ثانيا: مصلحة البيع

يمكن تمثيل هذه المصلحة بنقطة بيع كو ا تعمل على تنفيذ الأوامر الصادرة من المديرية التجارية، فسعر البيع يتم تحديده من طرف هذه الأخيرة و كذا قيمة الحسومات الممنوحة للزبائن. وفي العموم فإن هذه المصلحة تقوم بـ :

- عمليات البيع المباشر.
- فوترة عمليات البيع.

- التكفل بشكاوى الزبائن.
- استقبال المنتجات المعيبة.

2-III عرض لوحات القيادة التابعة لوحدة الكهرباء

تحتوي المؤسسة الوطنية A.M.C على نوعين من لوحات القيادة، فالنوع الأول خاص بنظام إدارة الجودة ، أما النوع الثاني فيتمثل في لوحات القيادة التسييرية والذي يرتبط بهذه الدراسة.

وفيما يتعلق بالنوع الأول فإنه مخصص لمتابعة سير النشاطات بالمؤسسة. فمنذ سنة2001 وبعد حصول مؤسسة A.M.C على تصديق الإيزو قامت بتطبيق نظام"إدارة الجودة" والهادف إلى خلق القيمة لدى الزبون، فتم تقسيم المؤسسة تقسيما عرضيا إلى ثمانية عشر نشاطا "Processus" (الصناعة، الشراء، التصنيع،......)، ولكل نشاط قائد يقوم بمتابعة تنفيذ العمليات وإدارتها، وتوجد ضمن هذه الأنشطة الثمانية عشر الأنشطة الرئيسية و أنشطة الدعم، ويتم وضع لوحات قيادة خاصة بكل نشاط بغرض المتابعة الشهرية لإنجازات الفريق القائم عليها[1].

غير أن الشيء الغريب هو تطبيق المؤسسة لهذا النظام دون أن تمتلك نظام محاسبة تحليلية يناسب هذا النوع من العمليات[2]. ونظام المحاسبة الواجب اتباعه في ظل هذا التوجه هو نظام التكلفة على أساس النشاط[3].

أما النوع الثاني والخاص بلوحات القيادة التسييرية فهو ما سيتم عرضه ودراسته.

1-2-III لوحة القيادة الخاصة بمديرية إنتاج عداد الكهرباء[4]

تحتوي لوحة القيادة الخاصة بمديرية إنتاج عداد الكهرباء على أربعة مؤشرات، إضافة إلى وجود بيانات خاصة بالورشات التابعة لهذه المديرية (ورشات التصنيع،...)، والتي تتوضح من خلالها الأسباب التي أدت إلى تدني كمية الإنتاج أو زيادة الاستهلاكات.

المؤشر الأول: خاص بمتابعة كمية الإنتاج الشهرية، ويتم تمثيله كما يلي:

---

[1] أنظر الملحق رقم (2).

[2] مؤسسة A.M.C تطبق نظام الأقسام المتجانسة لمتابعة التكاليف.

[3] أنظر الفصل الثاني ص81-85.

[4] أنظر الملحق رقم (3).

		الشهري				التراكمي			
المنتجات	الهدف السنوي	الإنتاج المقدر(1)	الإنتاج الفعلي(2)	الانحراف (1)-(2)	المعدل ½	الإنتاج المقدر(3)	الإنتاج الفعلي(4)	الانحراف (3)-(4)	المعدل ¾
منتوج رقم..	بالكميات								
	بالقيمة								
منتوج رقم...									

إضافة إلى استعمال الأعمدة لتمثيل الإنتاج الفعلي الشهري ومقارنته بالإنتاج المقدر، مرفقة بتعليق حول النتائج الشهرية.

المؤشر الثاني: مصاريف العمال/كمية الإنتاج(شهريا).(مع تحديد حد معين يستخدم كمعيار).

المؤشر الثالث: الإستهلاكات الشهرية حسب كل منتوج ويتم تمثيله كما يلي:

المنتجات	الاستهلاك المقدر	الاستهلاك الفعلي
المنتوج رقم -1-		
المنتوج رقم-2-		
المنتوج رقم -...-		

المؤشر الرابع: الاستهلاك الشهري لكل منتوج/كمية الإنتاج الشهرية.(مع تحديد نسبة مئوية كمعيار).

III-2-2 لوحة القيادة الخاصة بمديرية إنتاج القواطع و المواصلات الحرارية[1]

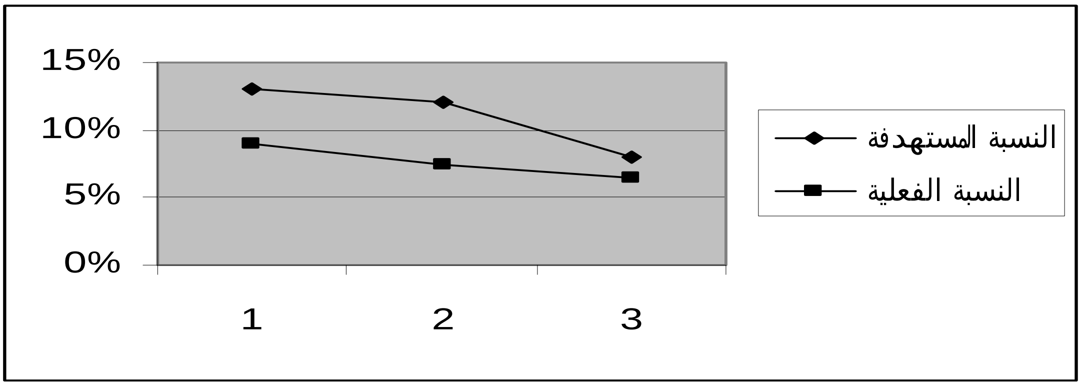
بالنسبة للوحة القيادة الخاصة ذه المديرية فإ ا تحتوي على ثلاثة مؤشرات هي:

المؤشر الأول: كمية الإنتاج الشهرية حسب كل منتوج ممثلة في جدول ورسم بياني (أعمدة).

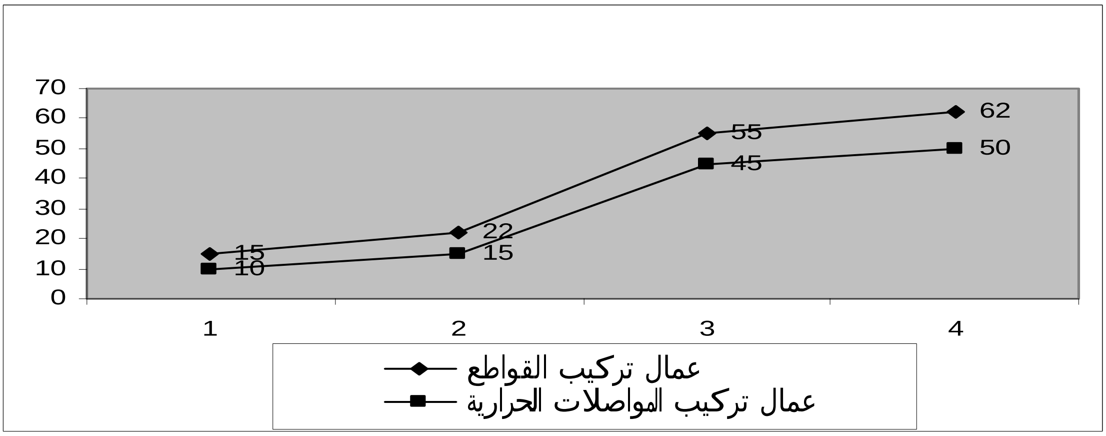
---

[1] أنظر الملحق رقم (4).

المؤشر الثاني: مصاريف العمال /كمية الإنتاج .(شهريا)، مع تحديد نسبة معينة كمعيار. و الملاحظ هنا هو استعمال المنحنى البياني والذي يوضح تطور هذه النسبة خلال أشهر السنة ومقارنتها بنسبة مستهدفة(معيار).



المؤشر الثالث: والخاص بمتابعة عدد العمال المؤقتين في مصلحتي تركيب القواطع والمواصلات الكهربائية. وهو ممثل عل شكل منحنى بياني يظهر من خلاله عدد العمال المؤقتين طوال السنة.



III-2-3 لوحة القيادة الخاصة بالمديرية التقنية[1]

تحتوي المديرية التقنية لوحدة الكهرباء على لوحة قيادة تضم المعلومات التالية:

- المواد الأولية المستقبلية في المخبر شهريا.
- منتجات القسم التي تمّت مراقبتها وتصليحها وهي ممثلة في جدول على النحو التالي:

[1] أنظر الملحق رقم (5)

المنتجات	الأنواع	الكمية المراقبة	الكمية المقبولة	الكمية التي تم تصليحها	مجموع الكميات المقبولة
القواطع					
المواصلات الحرارية					
أزرار التماس					
العداد الكهربائي					

- الإنجازات الشهرية المحققة من طرف مصلحة الأدوات والمناهج التابعة للمديرية التقنية.

III-2-4 لوحة القيادة الخاصة بمديرية الصيانة[1]

فيما يخص مديرية الصيانة فإ ا تحتوي على لوحة قيادة تظهر فيها المؤشرات التالية:

- عدد الآلات التي تعطلت في الشهر.
- عدد التدخلات حسب كل آلة.
- معدل الإنجاز= $\frac{\text{عدد طلبات التصليح}}{\text{عدد التدخلات}}$
- عدد ساعات تعطل الآلات (حسب كل آلة).
- مدة تدخل عامل الصيانة (سواء في الصيانة الوقائية أو التدخلات الطارئة).
- تكلفة قطع الغيار المستعملة في عملية الصيانة.

[1] أنظر الملحق رقم (6)

III-2-5 لوحة القيادة الخاصة مديرية المحاسبة والمالية والموارد البشرية

III-2-5-1 مصلحة المالية والمحاسبة[1]

الملاحظ في لوحة القيادة الخاصة بهذه المصلحة هو احتواؤها على عدد كبير من البيانات الشهرية.

1) جدول حسابات النتائج الشهري.

2) الرصيد البنكي لوحدة الكهرباء والممثل كما يلي:

البنوك المتعامل معها	الرصيد الابتدائي	مقبوضات الشهر	مدفوعات الشهر	رصيد الشهر	الرصيد النهائي
المجموع					

3) نفقات وعائدات الشهر ممثلة في جدول تفصيلي.

4) التسبيقات البنكية.

III-2-5-2 مصلحة الموارد البشرية[2]

البيانات المتواجدة بلوحة القيادة الخاصة بهذه المصلحة هي:

1)- الحركة الشهرية للعمال ممثلة كما يلي:

عدد العمال في الشهر ن-1 حسب الفئات	عدد العمال الذين دخلوا إلى العمل				عدد العمال الذين خرجوا من العمل				عدد العمال في الشهر -ن-
	استقطاب	تحويل داخلي	متعاقدين	المجموع	استقالة	تقاعد	تحويل	المجموع	
فئة_1_									
فئة_2_									

---

[1] أنظر الملحق رقم (7)

[2] أنظر الملحق رقم (8)

2) عدد الغيابات مقدرة بالساعات / عدد ساعات العمل النظرية.
3) المصاريف الشهرية الخاصة بالتكوين.
4) معدل الغيابات مدفوعة الأجر والغيابات غير مدفوعة الأجر.
5) توزيع الأجور حسب الفئات.

III-2-6 لوحة القيادة الخاصة بمديرية الشراء والبيع

III-2-6-1 لوحة القيادة الخاصة بمصلحة الشراء[1]

تحتوي لوحة القيادة الخاصة بهذه المصلحة على مؤشرين فقط وهما:

1)مؤشر يهتم بمتابعة قيمة الوفرات المحصل عليها من خلال مقارنة القيمة الفعلية للمشتريات بتلك المقدرة. وهو ممثل على الشكل التالي:

الأصناف	التقديرات	شهر ن			التراكمي		
	السنوية	مقدر(1)	فعلي(2)	½	مقدر(3)	فعلي(4)	(4)/ (3)
مواد أولية صنف1: - محلية. - مستوردة. مواد أولية صنف 2: - محلية. - مستوردة.							

2) مؤشر يهتم بمتابعة عدد الموردين المتعاقد معهم و إظهار قيمة هذه التعاقدات.

III-2-6-2 لوحة القيادة الخاصة بمصلحة البيع[2]

المؤشرات المستعملة في لوحة القيادة الخاصة بمصلحة البيع هي:

1) رقم الأعمال حسب المنتجات وهو ممثل كما يلي:

---

[1] أنظر الملحق رقم (9)

[2] أنظر الملحق رقم (10)

قائمة المنتجات	الشهري			التراكمي		
	مبيعات مقدرة(1)	مبيعات فعلية(2)	1/2	مبيعات مقدرة (3)	مبيعات فعلية (4)	3/4

2) قيمة الديون المستحقة شهريا.

3) توزيع المبيعات الشهرية حسب الزبائن (بالكميات وبالقيمة).

المنتجات	الزبون1		الزبون2		....		ا موع		ا موع التراكمي	
	بالكميات	بالنقود	بالكميات	بالنقود	ك	ن	ك	ن	ك	ن

4) توزيع المبيعات حسب المناطق الجغرافية.

5)

المنتجات	الوسط	الشرق	الغرب	الجنوب
- - -				

5) توزيع المبيعات على أساس التعاقدات: يقيس هذا المؤشر الانحراف بين المبيعات المقدرة والفعلية للمنتجات التي تم بيعها للشركات المتعاقد معها (سونلغاز،كاماك،كهريف)

6) توزيع رقم الأعمال الكلي على أساس نوعية المنتجات.

نوعية المنتوج	الشهري	التراكمي
عدد الكهرباء		
القاطع الكهربائي		
أزرار التماس		
المواصلات الحرارية		

III-2-7 لوحة القيادة الخاصة برئيس قسم الكهرباء[1]

تحتوي لوحة القيادة الخاصة بإدارة قسم الكهرباء على النتائج التلخيصية لكل المديريات التابعة لها ممثلة في جداول وفي رسوم بيانية. والمؤشرات المستعملة هي:

- الإنتاج الفعلي والمقدر حسب نوعية المنتجات.
- المبيعات الشهرية الفعلية والمقدرة حسب نوعية المنتجات.
- مخزونات المنتجات تامة الصنع حسب المنتجات.
- معدل الغيابات: عدد الغيابات مقدرة بالساعات/ عدد ساعات العمل النظرية.
- مصاريف العمال/حجم الإنتاج المحقق (شهريا).
- مصاريف العمال/رقم الأعمال المحقق (شهريا)

} مع وجود معايير يجب عدم تجاوزها.

إضافة إلى:

- الاستهلاكات الوسيطية الشهرية.
- الرسوم والضرائب الشهرية.
- الناتج الخام للاستغلال الخاص بقسم الكهرباء.
- الديون الشهرية.
- مصاريف العمال/القيمة المضافة.
- الاستهلاكات/رقم الأعمال خارج الرسم
- الاستهلاكات/القيمة المضافة.
- الديون/رقم الأعمال خارج الرسم.

} وجود معايير يتم على أساسها مقارنة النتائج.

[1] أنظر الملحق رقم (11)

ويتم شهريا اجتماع رئيس قسم الكهرباء بمختلف رؤساء المديريات للنقاش حول الأهداف المحددة والنتائج المحققة خلال الشهر، ويقوم كل مسؤول بعرض أهم المشاكل التي واجهها أثناء نشاطه والتي حالت دون تحقيق الأهداف وتقديم الأسباب والحلول الممكنة، وبعد عملية تحاور تدوم حوالي ساعتين أو ثلاث يتم الخروج بمجموعة من الإجراءات التصحيحية واتخاذ القرارات المناسبة[1].

III-3 تقييم نظام لوحات القيادة المتّبع بوحدة الكهرباء

يتم اللجوء عادة في عملية التقييم إلى معايير محددة يرتكز عليها في ذلك، ونظرا لعدم وجود نظام لوحات قيادة نموذجي – كل مؤسسة لها لوحة القيادة التي تتناسب مع احتياجا ا وحجمها ونشاطا ا- فإنه سيتم الاعتماد في عملية النظام المتبع على المعايير العامة والمشتركة التي تتحكم في فعالية لوحات القيادة وهي:

- طريقة عرض لوحات القيادة.
- فترة الحصول على المعلومات.
- مجالات استعمالا ا.
- طريقة التصميم.

و بالاستناد إلى هذه المعايير، يمكن الخروج بفكرة حول مدى فعالية نظام لوحات القيادة المتبع من طرف المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة.

III-3-1 طريقة عرض لوحات القيادة

من خلال القيام بالدراسة الميدانية والتي تميزت بالملاحظة والإطلاع على الوثائق تم الخروج بما يلي:

- نظام لوحات القيادة المتبع بوحدة الكهرباء يتناسب مع الهيكل التنظيمي لها،حيث أن معظم المديريات والمصالح لها لوحة القيادة الخاصة ا، ما عدا المصالح و الورشات الخاصة بمديرية انتاج العداد الكهربائي فإ ا لا تحتوي على لوحات قيادة ، مما يوجب إدراج هذه الأداة على هذا المستوى.
- تعتمد المؤسسة محل الدراسة بشكل كبير على الجداول المليئة بالبيانات في عرض لوحات القيادة، بينما يبقى استعمال المنحنيات والرسوم البيانية الجذابة قليلا جدا. ويتم عرض

[1] أنظر الملحق رقم (12)

هذه المنحنيات باللونين الأبيض والأسود مما يفقدها ميزا الأساسية المتمثلة في لفت انتباه المسؤول المعني.

- الغياب التام لنظام المنبهات"Les clignotants" والذي يقضي بوجود نظام معلوماتي مرتبط بلوحة القيادة يسمح بإصدار إشارات صوتية أو مرئية في حالة ظهور انحرافات طارئة، (كوصول معدل غيابات العمال الأسبوعي إلى حد كبير عن ما هو محدد له).

- لا تعتمد المؤسسة محل الدراسة على الواجهات في نشر لوحات القيادة، سواء الالكترونية منها أو العادية (تعليق لوحات القيادة المنشورة في أوراق على الجداريات)،بل تكتفي بنشرها ثم وضعها داخل الأدراج مع الملفات المحاسبة الأخرى، و هذا الإجراء من شأنه أن يكون حاجزا أمام قيام لوحة القيادة بدورها الفعلي والمتمثل في تحفيز المسؤولين من خلال العرض المباشر والمرئي للنتائج المحققة و الأهداف قيد التحقيق.

III-3-2 فترة تحضير المعلومات المكونة للوحات القيادة

يعاب على نظام لوحات القيادة بالمؤسسة محل الدراسة أنه يتم تزويده بمعلومات شهرية، في حين أن بعض المصالح تحتاج إلى تجديد أسبوعي للمعلومات كمديريتي الإنتاج والصيانة، والبعض الآخر يحتاج إلى معلومات يومية كمصلحة البيع،كما يلاحظ غياب دفتر تحدد من خلاله كيفية إعداد المؤشرات ومصادر وجود المعلومات المستخدمة في تحضيرها.

وعليه فإن اعتماد المؤسسة محل الدراسة على فترة زمنية تقدر بشهر لتزويد نظام لوحات القيادة بالمعلومات يفقدها أهميتها مقارنة بالأنظمة الرقابية الأخرى (المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية). فكما هو معروف فإن الميزة الأساسية للوحدة القيادة الفعالة هي التزويد الدوري والسريع للمسؤول بالمعلومات الآنية والتشغيلية كي تساعده في اتخاذ القرارات قبل تفاقم الأوضاع. ولهذا يمكن اعتبار معظم لوحات القيادة المتواجدة بالمؤسسة محل الدراسة تقارير شهرية موجهة خصوصا للمستويات التنظيمية الأعلى بغرض التحقق من مدى تحقيق المرؤوسين للأهداف المحددة وليست أدوات رقابة ذاتية تسمح للمسؤولين بقيادة العمليات الخاصة م، و تحسين أدائهم بشكل دوري ومستمر.

III-3 -3 مجال استخدام لوحات القيادة في المؤسسة محل الدراسة

بعد عرض مختلف لوحات القيادة بالمؤسسة واتضاح طريقة عملها، يمكن القول أ ا تسمح بـ :

أولا: تحقيق التواصل والحوار بين المسؤولين بالمؤسسة في ثلاثة اتجاهات هي:

-أ- تواصل تنازلي: حيث تسمح لوحات القيادة المتبعة في قسم الكهرباء بتفويض السلطات، فهي تعبر عن المهام الموكلة إلى المسؤولين و الأهداف الواجب تحقيقها.

-ب- تواصل أفقي: فهي تساعد كذلك بشكل كبير في تحقيق التواصل فيما بين المديريات المتواجدة في نفس المستوى التنظيمي؛ أين يتم تبادل المعلومات بين المصالح عن طريق الإطلاع على محتويات لوحات القيادة التابعة لمديريات ومصالح قسم الكهرباء (كل مسؤول يملك نسخة عن لوحات القيادة الخاصة بالمصالح الأخرى).

-ج- تواصل تصاعدي: لوحات القيادة المعمول ا في المؤسسة محل الدراسة موجهة أساسا للهيئة العليا بغرض تقييم الأداء السابق للسلطات المفوضة.

ثانيا: المساعدة على اتخاذ القرارات والتعديل في سير النشاطات من خلال الاجتماع الشهري لرؤساء المديريات مع رئيس قسم الكهرباء وكذا اجتماع المدير العام للمؤسسة مع رؤساء الأقسام الأربعة، أين يتم النقاش وإيجاد الحلول الممكنة، غير أن عملية التدخل من أجل اتخاذ القرارات تأتي متأخرة (شهرية) ولا يتم اتخاذها على مستوى المسؤول المعني بالنشاط، بمعنى أن هناك سوء استعمال للوحات القيادة في مجال مراقبة التسيير، حيث تعتبر بمثابة تقارير موجهة أساسا لتقييم أداء المسؤولين والرقابة على نشاطا م.

III-3-4 طريقة التصميم والمحتوى

بعدما تم التطرق في عملية التقييم لحد الآن إلى أهم الأمور المحيطية بتطبيق هذه الأداة(طريقة العرض، فترة تحصيل المعلومات)، سيتم في هذا العنصر معالجة أهم ما في لوحة القيادة ألا وهو المؤشرات. وسترتكز هذه الدراسة على معرفة ما إذا كانت المؤشرات الحالية و المستعملة في لوحات القيادة تعكس احتياجات المسؤولين أم لا؟ أو بتعبير آخر هل أن تصميم هذه الأداة يتم بشكل جيد أم لا؟ ولمعرفة ذلك سيتم الاستناد إلى طريقة"OVAR " المعروضة في الفصل الثالث، والتي تتلخص في عرض مهام كل مديرية ثم البحث عن المفاتيح الأساسية المتحكمة في نجاح نشاطها، وبعد ذلك يتم وضع المؤشرات المناسبة.

من خلال الدراسة المبدئية التي خصت لوحات القيادة لهذا القسم لوحظ ما يلي:

- غالبية المؤشرات الموجودة بلوحات القيادة شهرية؛ أي أ ا مؤشرات رقابية وليست مؤشرات قيادية.
- فترة تزويد لوحات القيادة بالمعلومات الضرورية تأتي متأخرة.
- المؤشرات المستخدمة في الكثير من المديريات والمصالح توحي بعدم وجود توافق بين المهام المحددة والمؤشرات الواجب تواجدها لمتابعة سير العمليات الخاصة بكل مديرية أو مصلحة.
- وجود مصالح بدون لوحات قيادة.

وعلى هذا الأساس ستتم معالجة هذه النقطة -التأكد من مدى تناسب المؤشرات المستعملة مع الاحتياجات الفعلية للمسؤولين- في العنصر الموالي تفاديا لعملية التكرار التي قد تحدث من جهة (تكرار عرض المهام والمؤشرات المستعملة)، وكون عملية التقييم تقتضي بالضرورة الاستناد إلى طريقة تصميم علمية "OVAR"؛ و التي سيتم على أساسها اقتراح المؤشرات المناسبة لمهام كل مديرية ومقارنتها بتلك المستعملة من طرف قسم الكهرباء، أي أن عمليتي التقييم والاقتراح تأتيان متزامنتين.

III-4 اقتراح لوحات قيادة تكميلية على مستوى قسم الكهرباء

في هذا المبحث سيتم اعتماد طريقة تصميم علمية وحديثة تسمى طريقة "OVAR"[1]،من أجل:

- كشف مواضع الخلل في لوحات القيادة المتواجدة و التعديل فيها بما يتناسب و الاحتياجات الفعلية لكل مسؤول (سيتم اقتراح المؤشرات الضروري وجودها).
- تصميم لوحات قيادة جديدة وفق أسس منهجية فيما يخص المصالح التي لا تمتلك هذه الأداة والتي هي بضرورة ماسة إلى وجودها.

كما سيتم تقديم بعض المقترحات المتعلقة بطريقة العرض و فترات توفير المعلومات الضرورية للوحات القيادة على مستوى بعض المصالح والمديريات التابعة لقسم الكهرباء.

[1] أنظر إلى الفصل الثالث،ص146_152.

III-4-1 لوحة القيادة المعدّلة والخاصة بمديرية عداد الكهرباء

قبل البدء في عملية إعداد المؤشرات المناسبة لا بأس بالتذكير بأهم وظائف هذه المديرية، والتي تضم ست ورشات، خمس منها مخصصة لتصنيع القطع الداخلة في تركيب المنتجات الأخرى (قواطع كهرباء، مواصلات حرارية، أزرار التماس، عداد الماء، عداد الغاز)، والورشة المتبقية تهتم بتركيب عداد الكهرباء. لذا فإن الملاحظ في هذه المديرية هو كبر حجم المسؤوليات الملقاة على عاتقها وعليه يكون من الضروري وجود لوحات قيادة على مستوى هذه الورشات، حيث يتم تجميع لوحات القيادة الخاصة بهذه الورشات في لوحة القيادة الخاصة بالمصلحة المسؤولة عن هذه الورشات، ونفس الشيء بالنسبة للمصالح فإنه يتم تجميع لوحات القيادة الخاصة بها في لوحة القيادة التابعة لمديرية إنتاج عداد الكهرباء.

أولا: تحديد مهام المديرية

المهمة الأساسية لهذه المديرية هي إنتاج الكميات المحددة – من عداد الكهرباء و القطع الداخلة في تركيب المنتجات الأخرى – في مواعيدها وبالجودة المطلوبة وبأقل التكاليف.

وانطلاقا من هذه المهام يمكن تحديد أهم المتغيرات الأساسية أو المفاتيح الأساسية للنجاح. وكذا وضع المؤشرات الأساسية المرتبطة بهذه المتغيرات الأساسية، على مستوى الورشات كل حسب خصوصياتها.

ثانيا: تحديد المفاتيح الأساسية للنجاح والمؤشرات المناسبة على مستوى الورشات.

الجدول رقم (4-2): المؤشرات المقترحة على مستوى ورشات مديرية إنتاج عداد الكهرباء.

المهام	المفاتيح الأساسية للنجاح	المؤشرات المناسبة(أسبوعيا).	المعايير
إنتاج الكميات المحددة في مواعيدها	-غيابات العمال. -حوادث العمل. -العطل في الآلات. - التموين بالمواد الأولية والمواد تامة الصنع.	- عدد الغيابات. -معدل الغياب:عدد الغيابات/عدد العمال. -عدد الحوادث. - عدد الساعات التي توقف فيها العمل بسبب الحوادث -عدد الساعات التي توقف فيها العمل بسبب العطل في الآلات. - مستوى المخزون. - الإنتاج بالمخزن. - الكميات المنتجة	< س%. < س %. < س %.
تخفيض التكاليف	-ساعات العمل الإضافية. - مردودية الآلات. -استهلاكات المواد الأولية. - إنتاجية العمال. - مصاريف العمال. - الفضلات.	- عدد ساعات العمل الإضافية /عدد ساعات العمل العادية - معدل استخدام الآلات: $\frac{\text{ساعات العمل الفعلية}}{\text{ساعات العمل النظرية}}$ - عدد الوحدات المنتجة/عدد ساعات عمل آلة. - الكميات المستهلكة/عدد الوحدات المنتجة. - عدد الوحدات المنتجة/عدد ساعات العمل الفعلية. - مصاريف العمال/كمية الإنتاج. - كمية الفضلات/كمية الإنتاج.	< س %. تقارب :1 . < س % لا تتعدى حدّا معينا.
الجودة	- جودة المواد تامة الصنع. - جودة القطع المنتجة.	- عدد الوحدات المعيبة/حجم الإنتاج.	لا تتعدى حدّا معينا.

المصدر: من إعداد الباحث

ملاحظة:

يتم وضع هذه المؤشرات على مستوى الورشات وتكييفها حسب طبيعة نشاطا ا واختيار المؤشرات الممكن توفير المعلومات لها، وبعد ذلك يتم تلخيص النتائج الخاصة بكل ورشة على مستوى المصالح ثم على مستوى لوحة القيادة الخاصة بالمديرية. وأهم المؤشرات الواجب ظهورها على مستوى المديرية هي:

-1- المؤشرات المستعملة من طرف المديرية من قبل وهي[1]:

- حجم الإنتاج شهريا.
- مصاريف العمال / كمية الإنتاج.
- الاستهلاكات الشهرية من المواد الأولية.
- الاستهلاكات الشهرية من المواد الأولية/ كمية الإنتاج الشهرية.

-2-المؤشرات المقترحة على مستوى المديرية.

- مؤشر خاص بالجودة:عدد الوحدات المعيبة/ حجم الإنتاج.
- معدل الغياب. عدد الغيابات / عدد العمال.
- الإنتاج المخزن.

إضافة إلى القيام بالتجديد الأسبوعي لهذه المعطيات عوض التجديد الشهري. لأن هذا التعديل الدوري للمعطيات يمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية والتدخل قبل تفاقم الأوضاع ، أما ما يخص طريقة العرض فإنه ينصح باستعمال نظام المنبهات، وهذا النظام لا يتطلب إمكانيات كبيرة فبوجود الإعلام الآلي يمكن وضع معايير محددة، وفي حالة تجاوز المؤشرات النسبة المحددة تصدر إشارات تسمح بلفت انتباه المسؤول بضرورة التدخل لمعرفة الأسباب.

III-4-2 لوحة القيادة المعدّلة والخاصة بمديرية إنتاج القاطع والمواصلات الحرارية

تتمثل الوظيفة الأساسية لهذه المديرية في تركيب القطع لتصنيع قواطع الكهرباء و أزرار التماس والمواصلات الحرارية، وتضم مصلحتي تركيب، لذا فإن مهام المسؤول عن هذه المديرية قليلة وعليه فإن لوحة القيادة على مستوى المديرية كافية دون الضرورة إلى وضع لوحات قيادة على مستوى المصالح.

[1] ارجع إلى الصفحة 214 .

أولا: تحديد مهام المديرية

المهمة الأساسية هي: تركيب المنتجات في مواعيدها وبأقل التكاليف وبالجودة المطلوبة.

ثانيا: تحديد المفاتيح الأساسية للنجاح

أهم العوامل التي تتحكم في تحقيق أهداف هذه المديرية والمتكلفة بالتركيب فقط هي:

- غياب العمال.
- التموين بالمواد نصف المصنعة.
- ساعات العمل الإضافية.
- إنتاجية العمال.
- مصاريف العمال.
- جودة المواد تامة الصنع.

ثالثا: تحديد المؤشرات المناسبة

انطلاقا من هذه المتغيرات الأساسية والواجب التحكم فيها يتم اقتراح المؤشرات التالية على مستوى المديرية.

-1- المؤشرات المستعملة من طرف المديرية من قبل هي[1]:

- كمية الإنتاج الشهرية.
- مصاريف العمال وكمية الإنتاج.
- عدد العمال حسب العمل.

-2-المؤشرات المقترحة.

- مؤشر خاص بالجودة: عدد الوحدات المعيبة / حجم الإنتاج.
- معدل الغياب: عدد الغيابات / عدد العمال.
- إنتاجية العمال: عدد الوحدات المنتجة / ساعات العمل الفعلية.

ملاحظة: نظرا لغياب الآلات في المصالح التابعة لهذه المديرية فإنه لا توجد مؤشرات خاصة بمتابعة مردودية الآلات، إضافة إلى عدم وجود مؤشرات خاصة بمتابعة استهلاك المواد الأولية.

---

[1] ارجع إلى الصفحة214 -215.

وبما أن المؤشرات المستعملة من طرف المديرية هي شهرية فإنه ينصح بأن تكون هذه المؤشرات أسبوعية، إضافة إلى ضرورة استعمال نظام المنبهات.بينما تبقى للمسؤول عن هذه المديرية الحرية في وضع المعايير التي تتناسب مع أهدافه.

III-4-3 لوحة القيادة المعدّلة والخاصة بالمديرية التقنية

بالنظر إلى المهام الأساسية لهذه المديرية و المتمثلة في الرقابة النوعية لكل ما يرتبط بالعملية الإنتاجية وتطويرها وتحسينها فإن وظيفة هذه المديرية هي تقديم خدمات إلى مديريتي الإنتاج السابقتي الذكر. وعليه فإن المؤشرات المستعملة من طرف المديرية التقنية تعتبر بمثابة معلومات لمديريتي الإنتاج. غير أن معلومات أو مؤشرات المديرية التقنية شهرية، لذا ينصح بتوفير بيانات أسبوعية تتماشى مع احتياجات مديريتي الإنتاج.

و المؤشرات المستعملة هي[1]:

- كمية المواد الأولية المستقبلية في المخبر.
- المنتجات التي تم مراقبتها وتلك التي تم تصليحها.
- الإنجازات الشهرية المحققة من طرف المديرية.

III-4-4 لوحة القيادة المقترحة على مستوى مديرية الصيانة

تتمثل المهمة الأساسية لهذه المديرية في: القيام بالصيانة الوقائية والتدخل لتصليح الآلات من أجل ضمان السير الحسن للعملية الإنتاجية مع تخفيض تكاليف الصيانة، و بما أن أغلب المؤشرات المستعملة من قبل هذه المديرية هي مؤشرات حول النتائج[2]،_أي أ ا عبارة عن تقارير شهرية لما تم تنفيذه دون وضع أهداف محددة_، فإنه سيتم وضع مؤشرات قيادية تسمح بالتحكم الجيد في نشاط هذه المديرية.

[1] ارجع إلى الصفحة.215-216.

[2] ارجع إلى الصفحة.216

الجدول رقم (4-3): المؤشرات المقترحة على مستوى مديرية الصيانة.

المهام الأساسية	المفاتيح الأساسية للنجاح		المؤشرات	المعايير
الصيانة الوقائية والتدخلات الطارئة لتصليح الآلات بغرض ضمان السير الحسن للعملية الإنتاجية مع تخفيض تكاليف الصيانة.	- صيانة وقائية	- تكلفة التدخل. - زمن التدخل. - جودة عملية الصيانة	- تكلفة فعلية/تكلفة معيارية. - زمن التدخل الفعلي/الزمن المعياري. - عدد التدخلات الوقائية/العدد المقدر.	≥1. ≥ 1. ≥ 1.
	- التدخلات الطارئة	- جودة عملية التدخل. - سرعة التدخل. - زمن التدخل.	- عدد التدخلات التي لا ينتج عنها طلب ثان من طرف مديرية الإنتاج. = 1- (عدد طلبات التصليح الثانية) / عدد التدخلات - عدد طلبات التصليح التي لم يتم تنفيذها أسبوعيا. - عدد الساعات المستغرقة لتصليح العطل.	→1. 0 ...سا

المصدر: من إعداد الباحث

III-4-5 لوحة القيادة المعدّلة والخاصة بمصلحة المحاسبة والمالية

أولا: تحديد مهام المصلحة

- التسجيل المحاسبي اليومي لعمليات قسم الكهرباء.
- متابعة تدفقات الخزينة.
- تسيير ديون ومستحقات قسم الكهرباء.
- التكفل بالأمور الضريبية.

ثانيا: تحديد المفاتيح الأساسية للنجاح

تعتبر مصلحة المحاسبة و المالية مصلحة وظيفية تقوم بتقديم الخدمات إلى المصالح الأخرى بالجودة المطلوبة مع احترام الميزانية المحددة لها. و يمكن تحديد أهم المؤشرات الواجب توفرها في لوحة القيادة الخاصة ذه المصلحة كما يلي:

ثالثا: تحديد المؤشرات

المؤشرات المستعملة من قبل[1]:

1. جدول حسابات النتائج.
2. الرصيد البنكي.
3. نفقات وعائدات قسم الكهرباء الشهرية.
4. التسبيقات البنكية.

المؤشرات المقترحة:

إضافة إلى المؤشرات المعمول ا، فإنه من الأفضل استعمال المؤشرات التالية والتي ترتبط بأداء هذه المصلحة وهي:

مؤشرات الإنتاجية:

- عدد الفواتير التي لم يتم معالجتها أسبوعيا، و كلما اقترب هذا العدد من الصفر كان ذلك أفضل.
- الوقت المستغرق لتسوية الوضعية مع الزبائن مع وضع معايير واجبة الاحترام.
- الوقت المستغرق لتسوية الوضعية مع الموردين. (الوقت الفعلي/الوقت المعياري).

إضافة إلى مؤشرات أخرى تظهر حالة قسم الكهرباء وتتمثل في:

- رصيد الخزينة الشهري.
- تطور احتياجات رأس المال العامل.
- الديون لدى الزبائن/رقم الأعمال الشهري.

[1] ارجع إلى الصفحة217.

III-4-6 لوحة القيادة الخاصة بمصلحة الموارد البشرية

أولا: تحديد مهام المصلحة

المصلحة مكلفة بمتابعة شؤون العمال وكل ما يتعلق بذلك من[1]: (غيابات، أجور، عطل سنوية، تكوين، تسريح...).

ثانيا: المؤشرات

تعتبر المؤشرات المستعملة من طرف مصلحة الموارد البشرية لقسم الكهرباء مرتبطة بهذه المهام وتغطي جميع نشاطات المصلحة. وهذه المؤشرات هي[2]:

- الحركة الشهرية للعمال حسب الفئات شهريا.
- عدد الغيابات مقدرة بالساعات/ عدد ساعات العمل النظرية.
- المصاريف الشهرية الخاصة بالتكوين.
- معدل الغيابات مدفوعة الأجر.
- معدل الغيابات غير مدفوعة الأجر.
- توزيع الأجور حسب الفئات.

وبالنسبة لتمثيل لوحات القيادة الخاصة بهذه المصلحة فإنها ممثلة بشكل جيد، غير أنه ينصح بضرورة استعمال الرسوم البيانية لإظهار تطور هذه المؤشرات خلال السنوات أو الأشهر كاستعمال المنحنى البياني لإظهار تطور مصاريف التكوين خلال السنوات الماضية و استعمال الأقراص لإظهار توزيع الأجور حسب الفئات. فالهدف من استعمال الرسوم البيانية هو التعبير بشكل أفضل والابتعاد عن الأرقام المضللة.

III-4-7 لوحة القيادة المعدّلة والخاصة بمصلحة الشراء

أولا: تحديد مهمة المصلحة

إن المهمة الأساسية لهذه المصلحة هي ضمان تموين وحدات الإنتاج بالكميات المحددة من المواد الأولية وبالجودة المطلوبة وبأقل التكاليف وفي الوقت المحدد.

---

[1] قرارات هذه المصلحة تابعة للمديرية الموارد البشرية على مستوى المديرية العامة.

[2] ارجع إلى الصفحة217-218.

ثانيا: تحديد المفاتيح الأساسية للنجاح والمؤشرات المناسبة لذلك

إن أهم العوامل الأساسية المتحكمة في تحقيق أهداف مصلحة الشراء هي:

الجدول رقم(4-4): المؤشرات المقترحة على مستوى مصلحة الشراء.

المهام	المتغيرات الأساسية	المؤشرات	المعايير
تموين وحدات الإنتاج. بالكميات المحددة وبالجودة المطلوبة وبأقل التكاليف	1- جودة المواد الأولية.		
	-الوحدات المعيبة من طرف وحدات الإنتاج.	-عدد الوحدات التي تم إرجاعها من طرف وحدات الإنتاج. -عدد شكاوى قسم الإنتاج.	< س.
	-الموردون المعتمدون.	- الموردون المعتمدون / إجمالي الموردين.	< س%..
	2- تكلفة المواد الأولية. -الحسومات الممنوحة.	- قيمة المشتريات الفعلية / قيمة المشتريات المعيارية	< 100% .
	3- تكلفة وظيفة التموين. - التكلفة المتوسطة لمعالجة الطلبية.	- التكلفة المتوسطة الفعلية / التكلفة المتوسطة المعيارية	< 100% .
	- التكلفة المتوسطة للبحث عن مورد.	- التكلفة المتوسطة الفعلية / التكلفة المتوسطة المعيارية	< 100% .
	- المصاريف العامة للوظيفة.	- المصاريف العامة للوظيفة. / الميزانية المقدرة للوظيفة.	< 1.
	4- جودة وظيفة التموين - تلبية الطلبيات الطارئة.	- عدد الطلبيات الطارئة التي لم يتم تنفيذها.	0.
	- الوقت المستغرق لتحضير الطلبية.	- الوقت الفعلي لتحضير الطلبية / الوقت المعياري لتحضير الطلبية	< 1,
مؤشرات أخرى	- تطور أسعار المواد الأولية(مع تمثيل بياني للسنوات الماضية). - توزيع المشتريات (مع استعمال الأقراص).		

المصدر: من إعداد الباحث

- المؤشرات المستعملة من قبل[1]:

تحتوي لوحة القيادة الخاصة بمصلحة الشراء على مؤشرين فقط هما:

- المؤشر الأول خاص بمتابعة قيمة الحسومات الممنوحة (المشتريات الفعلية-المشتريات المقدرة).
- المؤشر الثاني خاص بعرض عدد الموردين المعتمدين.

وعليه فإن هذين المؤشرين غير كافيين لمتابعة نشاط وظيفة الشراء بقسم الكهرباء لذا يجب إضافة المؤشرات المعروضة في الجدول السابق مع اختيار طريقة العرض التي يراها المسؤولون مناسبة.

III-4-8 لوحة القيادة المعدّلة والخاصة بمصلحة البيع

أولا: تحديد دور المصلحة

تعتبر مصلحة البيع التابعة لقسم الكهرباء نقطة بيع مهمتها الأساسية هي:

- تحقيق رقم الأعمال الشهري المحدد من طرف المديرية التجارية للمؤسسة.
- التكفل بشكاوى الزبائن.
- المعاملة الجيدة للزبائن.
- متابعة مستحقات قسم الكهرباء لدى الزبائن.

بينما تبقى المهام الأخرى مثل متابعة تحركات المنافسين ومعرفة حصة السوق من صلاحيات وانشغالات المديرية التجارية للمؤسسة.

وتحتوي لوحة القيادة الخاصة بهذه المصلحة على المؤشرات التالية[2]:

- قيمة الديون المستحقة شهريا.
- رقم الأعمال الشهري المحقق ومقارنته برقم الأعمال المقدر.
- توزيع المبيعات (حسب المناطق، حسب الزبائن، حسب المؤسسات المتعاقد معها).

بينما تبقى المهام الأخرى والمتمثلة في متابعة ديون الزبائن والشكاوى المتعلقة بهم بدون مؤشرات لمتابعتها.

---

[1] ارجع إلى للصفحة218.

[2] ارجع إلى للصفحة218-219

ثانيا: تحديد المفاتيح الأساسية للنجاح والمؤشرات المناسبة لها

سيتم العمل على تحديد أهم العوامل الأساسية المتحكمة في المهام المتبقية.(ديون الزبائن، شكاوى الزبائن).

الجدول رقم(4-5): المؤشرات المقترحة على مستوى مصلحة للبيع.

المفاتيح الأساسية للنجاح	المؤشرات	المعايير
- إرضاء الزبائن.	- عدد الطلبيات غير المسلمة في مواعيدها.	-0-
	- عدد الشكاوى المسجلة شهريا.	> س.
	- عدد الـ اعات مع الزبائن.	> س.
- مستحقات المؤسسة لدى الزبائن.	- مستحقات المؤسسة/رقم الأعمال الشهري.	> س%.
- خدمات رجال مصلحة البيع.	- الزمن المستغرق لفوترة عملية البيع / الزمن المعياري	>100% .

المصدر: من إعداد الباحث

أما فيما يخص طريقة العرض، فإن للمصلحة الحرية في اختيار الأشكال البيانية التي تراها مناسبة والتي تسمح بالتعبير بشكل أفضل عوض الجداول المليئة بالأرقام.

III-4-9 لوحة القيادة الخاصة برئيس قسم الكهرباء

فيما يخص لوحة القيادة التابعة لرئيس قسم الكهرباء فإ ا يجب أن تحتوي على أهم النتائج التلخيصية لمختلف المديريات[1]. وبالنظر إلى المؤشرات الموجودة ا يمكن القول أن هذه الأخيرة تسمح لرئيس القسم من المتابعة الجيدة لسير العمليات. (في هذا المستوى من التنظيم تقلّ الحاجة إلى لوحة القيادة، لذا يتم تحضيرها عن طريق تجميع لوحات القيادة للمديريات التابعة لها واختيار أهم المؤشرات).

[1] ارجع إلى الصفحة 220

الخاتمة

إن من أهم العوامل التي تساعد على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها هو الاستعمال الجيد لأدوات مراقبة التسيير، ولعل أنسب الأدوات التي تسمح بتزويد المسيرين بالمعلومات الضرورية للتحكم في سير المؤسسة على المدى القصير هي لوحة القيادة التسييرية، والتي ارتكزت عليها هذه الدراسة. حيث تم إبراز أهميتها في مجال مراقبة التسيير مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى المتمثلة في المحاسبة بنوعيها العامة والتحليلية إضافة إلى تسيير الميزانية، كما تم التطرق إلى أنجع الطرق المنهجية في تصميم نظام لوحات قيادة قادر على تلبية الضروريات الحديثة لمراقبة التسيير. ولمعرفة هذه الأداة وواقع استخدامها في المؤسسات الوطنية تمت دراسة واحدة من أهم المؤسسات الاقتصادية التابعة للقطاع الصناعي، وذلك من خلال التعرف على نظام مراقبة التسيير ا والأدوات المستعملة لذلك، مع تسليط الضوء على لوحات القيادة ومحاولة معرفة مدى مساهمتها في تحسين عملية مراقبة التسيير ذه المؤسسة. وكي لا تبقى هذه الدراسة دراسة تحليلية و نقدية ؛ تم القيام بمحاولة تقويمية لنظام لوحات القيادة المتواجد بالمؤسسة وجعله متناسبا مع الاحتياجات الفعلية لمسؤولي هذه المؤسسة وذلك بالاستناد إلى طريقة " OVAR " المعروضة في الفصل الثالث.

ومن خلال الدراسة التي خصت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تم الخروج بالنتائج التالية:

أولا: فيما يخص الجانب التنظيمي لوظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة

-أ- المؤسسة مقسمة على شكل مراكز مسؤولية مما يساعد في عملية مراقبة التسيير، كما أ ا تتبع مبدأ فصل المهام بين هذه المراكز مما يسهل عملية تحديد المسؤوليات ومتابعة تنفيذ المهام بشكل أفضل.

-ب- الغياب التام لمصالح فرعية تابعة لمديرية مراقبة التسيير على مستوى الأقسام الأربعة، مما يعني أن الدور الأساسي لمراقبة التسيير والمتمثل في مساعدة المسؤولين على التنفيذ الجيد لاستراتيجية المؤسسة مهمل تماما.

ثانيا: فيما يخص أدوات مراقبة التسيير المستعملة من طرف مؤسسة A.M.C

تستعمل المؤسسة أربع أدوات في عملية مراقبة التسيير هي: المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية وتسيير الميزانية ولوحات القيادة.

- **المحاسبة العامة:** تستعمل المؤسسة تقنيتين للرقابة على سير العمليات ا وهما: التقنية الأولى هي طريقة الأرصدة الوسيطية للتسيير، أما التقنية الثانية فتتمثل في إرفاق جدول حساب النتائج بمعايير فعلية تخص السنة الماضية ومعايير أخرى تقديرية، مما يبين أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على المحاسبة العامة في عملية مراقبة التسيير.
- **المحاسبة التحليلية:** يبقى استعمال المحاسبة التحليلية في المؤسسة مقتصرا على تحديد تكلفة المنتجات باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة، وحساب الانحرافات المرتبطة بالسعر والكميات فقط؛ دون التعمق في دراسة التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالعملية الإنتاجية وتحليلها وشرح أسبا ا.
- **تسيير الميزانية:** تتوفر المؤسسة على كل أنواع الميزانيات،كما أن إعدادها يتم بشكل سليم، غير أن استعمالها في عملية مراقبة التسيير يبقى ضعيفا بسبب الخلل الموجود في المحاسبة التحليلية، فكما هو معروف فإن عملية مراقبة الميزانية تعتمد بشكل كبير على نظام معالجة الأعباء المطبق بالمؤسسة.

ثالثا: نظام لوحات القيادة المتبع في المؤسسة

تمتلك مؤسسة A.M.C نوعين من لوحات القيادة، أحدهما خاص بنظام إدارة الجودة و المطبق منذ سنة 2001 وفقا لشهادة الإيزو الممنوحة للمؤسسة، والآخر يخص مراكز المسؤولية والمتمثل في لوحات القيادة التسييرية والذي كان موضوع هذه الدراسة.

أ- الجانب التنظيمي:

- تناسب نظام لوحات القيادة المتبع في المؤسسة مع الهيكل التنظيمي لها. حيث أن لكل مديرية لوحة القيادة الخاصة ا، بينما تبقى بعض المصالح التي تنتمي إلى المستويات التشغيلية بدون لوحات قيادة.

- تسمح لوحات القيادة المتواجدة بالمؤسسة من تحقيق التواصل والحوار بين المسؤولين في اتجاهات ثلاثة:
- أفقيا : تبادل المعلومات المتواجدة في هذه الأداة.
- تنازليا: تفويض السلطات.
- تصاعديا: تساعد في تقييم أداء المسؤولين.

ب- طريقة العرض وفترات تحضير المعلومات:

- المؤسسة لا تولي اهتماما كبيرا بطريقة عرض لوحات القيادة، فهي تعتمد على الجداول المليئة بالأرقام و مل الرسومات البيانية التي تعبر بشكل أفضل،كما أ ا لا تستخدم نظام المنبهات الذي يرتبط اسمه دوما ذه الأداة.
- عدم اعتماد المؤسسة على الواجهات في نشر لوحات القيادة، بل تبقى هذه الأداة مجرد وثائق يتم وضعها بجانب الوثائق المحاسبية الأخرى، ولا يتم الرجوع إليها سوى في اية الشهر عندما يتم طلبها من طرف الهيئات العليا بغرض تقييم أداء المسؤولين والمهام الموكلة إليهم.
- المعلومات المكونة للوحات القيادة الخاصة بمؤسسة A.M.C شهرية التحضير، وهذا راجع إلى ضعف النظام المعلوماتي و بالخصوص عملية تجميع المعلومات ونشرها. ونظرا لعدم التجديد اليومي للمعلومات فإن لوحة القيادة تصبح فاقدة لأهم مزاياها - مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى - والمتمثلة في التزويد الدوري والسريع للمسؤولين بالمعلومات الآنية والتشغيلية.

ج- المحتوى وطريقة التصميم:

- غالبية لوحات القيادة المتواجدة بمؤسسة A.M.C تحتوي على مؤشرات مالية موجهة لمتابعة النتائج النهائية، وعدم وجود مؤشرات قيادية وتشغيلية تسمح بالمتابعة اليومية لسير العمليات.
- لوحات القيادة المتواجدة ذه المؤسسة غير مصممة بشكل يعكس أو يلبي احتياجات المسؤولين، فبمقارنة المحتوى وانشغالات كل مسؤول يظهر الخلل في طريقة الإعداد.

-د- مجال استعمال لوحات القيادة في المؤسسة:

- بشكل عام يمكن القول أن هناك سوء استعمال لهذه الأداة في مجال مراقبة التسيير، فلوحات القيادة المتواجدة بالمؤسسة ليست أدوات رقابة ذاتية تسمح للمسؤولين بالتحكم في نشاطا م وتحفيزهم نحو تحقيق أداء أفضل، بل هي أداة لتقييم النتائج وتصعيد المعلومات شهريا إلى الجهات العليا بغرض التحقق من مدى مطابقة الأهداف الموكلة إلى المسؤولين مع النتائج الفعلية. فهي لوحات قيادة تقليدية مركزة على الرقابة، وبالتالي فهي لا ترقى إلى تلبية الضروريات الحديثة لعملية مراقبة التسيير.
- إن عدم قدرة لوحات القيادة المتواجدة بالمؤسسة على لعب دورها الرئيسي المتمثل في تكملة عجز الأنظمة الرقابية الأخرى راجع إلى نقص الاهتمام ذه الأداة من طرف المسيرين، ويتجلى ذلك من خلال طريقة عرضها وتصميمها التي لا تتماشى مع أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام لوحات القيادة.

وعلى ضوء النتائج المتحصل عليها تم اقتراح التوصيات التالي ذكرها:

أولا: فيما يخص الجانب التنظيمي لوظيفة مراقبة التسيير

- ضرورة إدراج مصالح مراقبة تسيير فرعية على مستوى الأقسام الأربعة، كي تعمل على مساعدة المسؤولين التشغيليين في حل المشاكل المتعلقة بتنفيذ الاستراتيجية المحددة من طرف المؤسسة، وتقديم النصح والإرشاد لهم فيما يخص القرارات الواجب اتخاذها. أنظر الشكل (4-2) ص200.

ثانيا: فيما يخص أدوات مراقبة التسيير

تقتضي عملية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة اهتمام المؤسسة بكل أنواع التكاليف خاصة تلك الأعباء غير المباشرة المرتبطة بالعملية الإنتاجية، والتي تمثل جزءا معتبرا من إجمالي التكاليف. لذا ينصح بتكليف أعوان تابعين لمصلحة المحاسبة التحليلية للقيام بمتابعة هذا النوع من التكاليف وتحديد كل أنواع الانحرافات وشرح أسبا ا.

ثالثا: فيما يخص نظام لوحات القيادة

- إدراج لوحات قيادة خاصة بالمصالح التي لا تمتلك هذه الأداة.
- تحسين نظام المعلومات الخاص بالمؤسسة وجعله قادرا على توفير معلومات ذات مصداقية وفي فترات قصيرة،كضرورة وضع دفتر تحدد من خلاله كيفية إعداد المؤشرات ومصادر وجود المعلومات المستخدمة في تحضيرها، بغرض تسريع عملية تحرير لوحات القيادة بالمصالح التي هي بحاجة إلى تزويد دوري ومستمر بالمعلومات.
- السرعة في تحضير هذه الأداة كي تكون ذات أهمية للمؤسسة.
- الاهتمام بطريقة عرض لوحات القيادة وذلك بالاعتماد على الأشكال البيانية المعبرة والابتعاد عن الجداول المليئة بالأرقام المضللة.
- نشر لوحات القيادة على واجهات بغرض لفت انتباه المسؤولين المعنيين حول أهم النتائج و الأهداف، كما ينصح باستخدام الألوان في عرض الرسوم البيانية عوض اللونين الأبيض والأسود، كما يستحسن استخدام نظام المنبهات "Les clignotants " للكشف عن الانحرافات غير العادية.
- ضرورة إتباع الطرق العلمية المنهجية في تصميم لوحات قيادة تعكس الاحتياجات الفعلية للمسؤولين.
- عدم الاكتفاء باستخدام المؤشرات المالية، بل يجب إدراج مؤشرات أخرى غير مالية تسمح بإعطاء نظرة واقعية حول الأداء.
- ضرورة اهتمام إدارة المؤسسة بحتمية الاستثمار في هذه الأداة وذلك من خلال تخصيص مصلحة مختصة في هذا ا ال تابعة لمديرية مراقبة التسيير، كما أن نجاح لوحات القيادة يقتضى ضرورة إشراك المسؤولين في تحضيرها بغرض تفادي العدائية والرفض نحوها، فغالبا ما ينظر إلى لوحات القيادة على أ ا أداة موجهة للرقابة على أداء المسؤولين وليس للمساعدة على تحسين أداءاتهم.

أما فيما يتعلق بالمؤسسات الوطنية الجزائرية فإنه ينصح بضرورة البدء في انتهاج طرق حديثة في عملية التسيير بغية الصمود والبقاء في دنيا الأعمال.

وبعد هذه الدراسة والتوصل إلى بعض النتائج ظهرت عدة نقاط مازالت مجهولة والتي يمكن أن تكون موضوعات بحث أخرى وإشكاليات تنتظر المعالجة. هذه النقاط يمكن إدراجها على النحو التالي:

- معوقات تطبيق نظام لوحات القيادة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الثقافة التنظيمية و أثرها على تطبيق نظام لوحات القيادة.
- واقع لوحات القيادة في المؤسسات الخدمية الجزائرية.

قائـــمة الجـــــداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة	7
(2-1)	أهم المعايير المستعملة لمراقبة مراكز المسؤولية	32
(1-2)	فترات تحضير القوائم المالية للمحاسبة العامة بغرض الرقابة	52
(2-2)	معايير المقارنة بين المحاسبة العامة ومحاسبة التسيير	63
(3-2)	طرق تحديد التكاليف	105
(1-3)	خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى	120
(2-3)	مجالات استخدام نظام المعلومات	122
(3-3)	جدول مقارن بين لوحات القيادة والتقارير	126
(4-3)	المؤشرات الإستراتيجية للإدارة العامة	174
(1-4)	قائمة منتجات مؤسسة (A.M.C)	193
(2-4)	المؤشرات المقترحة على مستوى ورشات مديرية إنتاج عداد الكهرباء.	226
(3-4)	المؤشرات المقترحة على مستوى مديرية الصيانة	230
(4-4)	المؤشرات المقترحة على مستوى مصلحة الشراء	233
(5-4)	المؤشرات المقترحة على مستوى مصلحة للبيع.	235

قائـــمة الأشـــكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
3	مراحل عملية الرقابة	(1-1)
4	المستويات الثلاثة لعملية الرقابة	(2-1)
10	مثلث مراقبة التسيير	(3-1)
16	دور مراقبة التسيير في التنسيق بين الإستراتيجية و التنفيذ اليومي	(4-1)
19	مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي	(5-1)
21	الهيكل الوظيفي	(6-1)
22	الهيكل المصفوفي	(7-1)
31	العلاقة التسلسلية بين مراكز المسؤولية	(8-1)
34	التبادلات بين مراكز المسؤولية	(9-1)
42	الوضعيات المختلفة للمؤسسات	(10-1)
51	مجال عمل المحاسبة العامة	(1-2)
61	أدوار محاسبة التسيير	(2-2)
65	أعباء محاسبة التسيير	(3-2)
67	مخطط يوضح توزيع الأعباء	(4-2)
69	تحديد التكلفة على أساس أسلوب الأقسام المتجانسة	(5-2)
71	حساب الهامش على التكاليف المتغيرة والنتائج	(6-2)
72	تحديد عتبة المردودية	(7-2)
81	تطور هيكلة التكاليف	(8-2)

(9-2)	مخطط يوضح توزيع الأعباء حسب أسلوب ABC	84
(10-2)	العناصر الداخلة في ميزانية مصاريف البيع	95
(11-2)	العلاقة بين الميزانيات في المؤسسة	101
(12-2)	تحليل الانحرافات	104
(13-2)	تجزئة الانحراف الكلي	112
(1-3)	مكانة لوحات القيادة ضمن أدوات مراقبة التسيير.	118
(2-3)	العلاقة بين لوحات القيادة و التقارير	125
(3-3)	الشكل العام للوحات القيادة	129
(4-3)	طرق عرض منطقة النتائج في لوحة القيادة	130
(5-3)	الإضافات الواردة على لوحات القيادة الإضافية	132
(6-3)	مبدأ تداخل لوحات القيادة	136
(7-3)	مراحل تصميم نظام لوحات القيادة.	139
(8-3)	نشر الأهداف	148
(9-3)	جدول لمتابعة نشاط تجاري	159
(10-3)	مثال حول لوحة القيادة لمصلحة تجارية	162
(11-3)	طريقة عمل لوحات القيادة	176
(12-3)	فعالية لوحة القيادة	178
(13-3)	البحث عن العمليات التصحيحية في مركز تكلفة.	179
(14-3)	محور "العمليات الداخلية"	184
(1-4)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة.	195
(2-4)	الهيكل التنظيمي المقترح لوظيفة مراقبة التسيير	200

قائـــمة الملاحـــق

رقم الملحق	عنوان الملحق
(1)	مفاتيح توزيع الأعباء غير المباشرة في مؤسسةA.M.C
(2)	مثال حول لوحة القيادة على أساس الأنشطة في مؤسسةA.M.C
(3)	لوحة القيادة الخاصة بمديرية إنتاج عداد الكهرباء
(4)	لوحة القيادة الخاصة بمديرية إنتاج القواطع و المواصلات الحرارية
(5)	لوحة القيادة الخاصة بالمديرية التقنية
(6)	لوحة القيادة الخاصة بمديرية الصيانة
(7)	لوحة القيادة الخاصة بمصلحة المالية والمحاسبة
(8)	لوحة القيادة الخاصة بمصلحة الموارد البشرية
(9)	لوحة القيادة الخاصة بمصلحة الشراء
(10)	لوحة القيادة الخاصة بمصلحة البيع
(11)	لوحة القيادة الخاصة برئيس قسم الكهرباء
(12)	نموذج عن الاجتماعات الشهرية لرؤساء المديريات حول لوحات القيادة

قائمة المراجـ ـع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

1- بوتين محمد ،المحاسبة العامة للمؤسسة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،1999.

2- دادي عدون ناصر ،تقنيات مراقبة التسيير.محاسبة تحليلية،الجزء الثلني،دار المحمدية العامة، الجزائر،1994.

3- الصحن عبد الفتاح ، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1988.

4- الطيب محمد رفيق، مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995 .

5- علي عبد الوهاب، إدارة الأفراد.منهج تحليلي، القاهرة المكتبية، عين الشمس، 1984.

6- فركوس محمد،الموازنات التقديرية أداة فعالة في التسيير،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،1994 .

7- ماهر أحمد وآخرون، الإدارة: المبادىء والمهارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001،

8- هتجر ليستراي وماتولتش سيرج ، المحاسبة الإدارية، ترجمة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 1998.

9- هل شارلز وجونز جاريث، الإدارة الإستراتيجية، مدخل متكامل، ترجمة: د رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، السعودية، 2001.

ب- رسائل الدكتوراه والماجستير:

10- سويسي عبد الوهاب ،"أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير"، الفعالية التنظيمية: تحديد المحتوى و القياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، جامعة الجزائر.2003-2004.

11- عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير، أدواته ومراحل إقامته: مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2003.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

12- Alazard C et Sépari S., *Contrôle de Gestion*, 5ème édition, éd Dunod, Paris, 2001.

13- Anthony R.N and Govindarajan V., *Management Control Systems*, Eighth Edition, ed Erwin, Homewood, 1994.

14- Ardoin J-L et autres.,*Le Contrôle de Gestion* ,2ème Edition, Ed Publi-Union,.Paris,1986.

15- Bertin D.,, *Les Tableaux de Bord Dynamiques*, Tec et Doc Lavoisier, Paris, 1994.

16- Biosselier P., *contrôle de gestion cours et applications*, éd Vuibert, Paris, 1999.

17- Bouin X et . Simon., F- X,*Les Nouveaux Visages du Contrôle de Gestion* ,2e Edition , Dunod , Paris 2004.

18- Bouquin H. , *La Maîtrise des Budgets dans L'entreprise* , Edition EDICEF , Paris 1992 .

19- Bouquin H., *Comptabilité de Gestion*, Sirey, 1993.

20- Bouquin H., *Les fondements du Contrôle de Gestion*, Paris, DUF, Collection " que sais– je ?", 1994.

21- Brigitte D.,*Contrôle de Gestion*, Dunod ,Paris 1999 .

22- Burlaud A et Simon C., *Le Contrôle de Gestion*, Casbah éditions Alger, 1999.

23- Gervais M.,*Recherches en Contrôle de Gestion*, Paris, Economica, 1996.

24- Charpentier M et Grandjean P., *Secteur Public et Contrôle de Gestion* , Edition D'organisation, 1998.

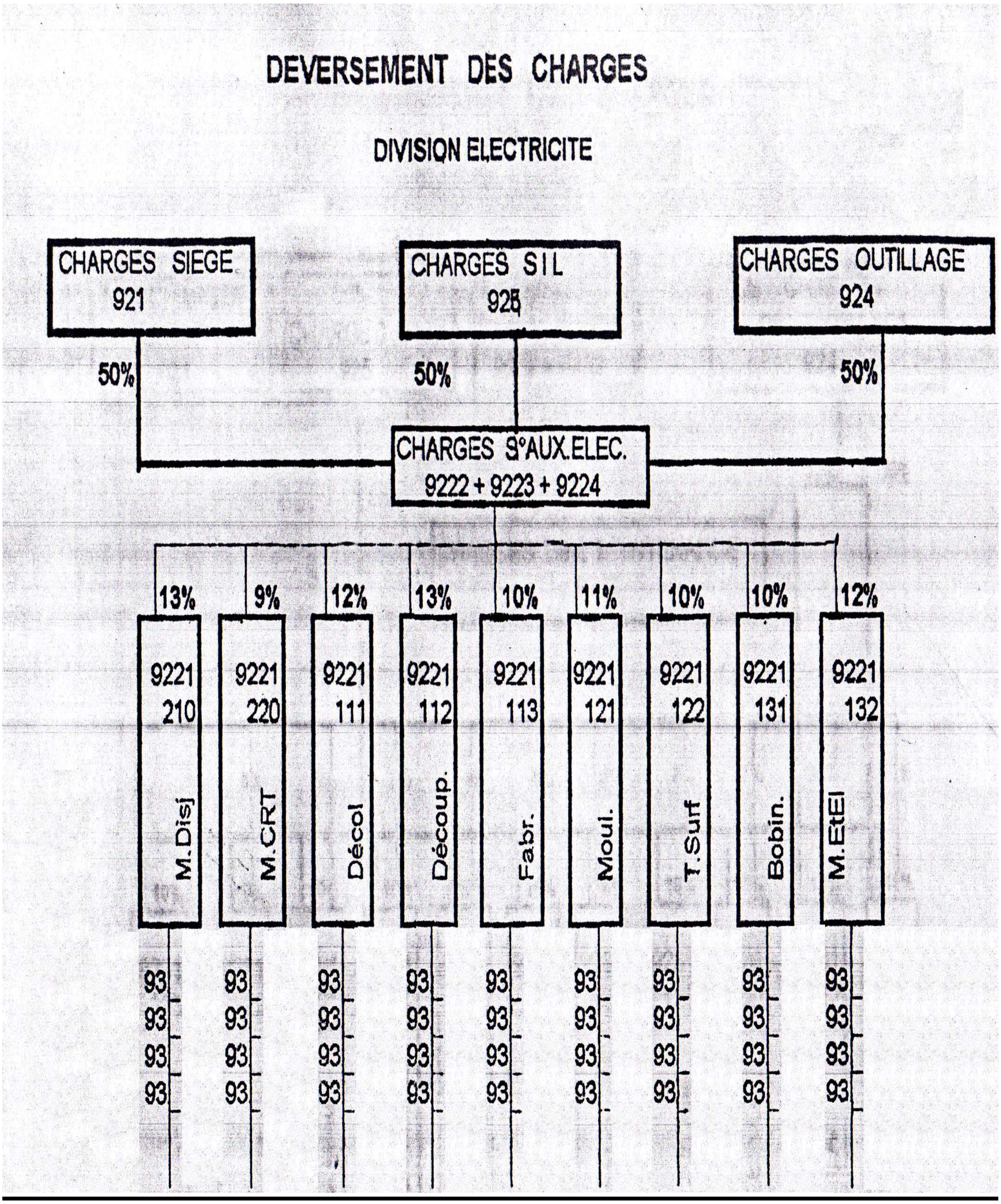
25- Cohen E., *Dictionnaire de Gestion*, Casbah Editions, Alger, 1998.

26- Collins L., *Question de Contrôle*, Presse universitaires de France, 1997.

27- Corfmat D et autres, *La Mutation du Contrôle de Gestion,* Editions D'organisation, 2000.
28- Cuyaubère T et Muller J., *Comptabilité de Gestion et Eléments D'analyse Financière*, Groupe Revue Fiduciaire, Paris 2000.
29- Cuyaubère T et Muller J., *Contrôle de Gestion Tome 2 : La Gestion Prévisionnelle et Budgétaire*, La Villeguerin, Paris, 1991.
30- D.Kerviler I et D.Kerviler L., *Le Contrôle de Gestion à La Portée de Tous!*, 3ème édition, éd Economica, Paris, 2000.
31- Davasse H., Comptabilité *de Gestion. Gestion Prévisionnelle,* Editions Foucher , Paris 2001.
32- Dayan A., *Manuel de Gestion*, Volume 1, éd Ellipses, Paris, 1999.
33- Delmond M. H, Petit Y et Gautier J M., *Management des Systèmes d'information*, Dunod, Paris 2003.
34- Demeestère R., *Comptabilité de Gestion et Mesures des Performances*, Edition Dunod, Paris 2004.
35- Demeestère R., *Contrôle de Gestion et Pilotage de L'entreprise,* 2ème édition, Dunod, Paris, 2004.
36- Dubrulle L et Jourdain D., *Comptabilité Analytique de Gestion*, ed : Dunod, Paris, 2000.
37- Edighoffer J. R., *Précis de Gestion D'entreprise*, Edition Nathan, Paris, 1996.
38- Fernandez A., *les nouveaux tableaux de bord des managers*,3eme édition, ed : organisation, paris, 2003.
39- Gervais M., *Contrôle de Gestion*, 7ème édition, éd Economica, Paris, 2000.
40- Guedj N., *Le Contrôle de Gestion Pour Améliorer la Performance de L'entreprise*, 3e Edition, Edition D'organisation, Paris 2000.
41- Hilton R. W., *Managerial Accounting*, Fourth Edition, Ed Erwin. Mc Graw- Hill, U.S.A, 1999.
42- Horngren C et autres, *Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire,* 2ème Edition, Traduction de G. Longlois, Ed : Pearson Education Paris, 2003.
43- Kaplan R.S et Norton D.P., *Le Tableau de Bord Prospectif*, Traduit de l'américain par Sperry M., ed : Organisation, 2001.
44- Khemakhem A., *Introduction en Contrôle de Gestion*, éd Bordas Management, Paris, 1971.
45- Khemakhem A., *La Dynamique du Contrôle de Gestion*, Dunod, Paris 1976.
46- Langlois G et Bonnier C., *Contrôle de Gestion*, ed.Foucher, Paris, 2002.

47- Lauzel P et Teller R., *Contrôle de Gestion et Budgets*, Sirey Editions, Paris, 7ème édition 1994.
48- Lauzon L-P et autres, *Contrôle de Gestion*, Ed. Gaetan Morin Québec, Canada, 1980.
49- Leclère D., *Gestion Budgétaire, Eyrolles Université*, Paris , 1994.
50- Leroy M., *Le Tableau de Bord au Service de L'entreprise,* Éd : Organisation, Paris, 2001,
51- Loning H et autres, *Le Contrôle de Gestion: Organisation et Mise en Œuvre,* 2ème édition, éd Dunod, Paris, 2003.
52- Lorino P., *Le Contrôle de Gestion Stratégique: La Gestion par Les Activités,* Dunod, 1997.
53- Lorino P., *Méthodes et Pratiques de la Performance*, Les éditions d'organisation ,3éme édition ; Paris, 1998.
54- Malo J –L et Mathe J- C., *L'essentiel du Contrôle de Gestion,* édition Organisation, 2000.
55- Malo J-L., *Comptabilité Générale*, Eyrolles Université, Paris ,1992 .
56- Meyer J.., *Gestion Budgétaire*,7e Edition, Dunod, Paris, 1978.
57- Moisson M., *Table des Clignotants de L'entreprise. Tableau de Bord, ed.Organization,* 1978.
58- P.Mykita et J.Tuszenski., *Comptabilité Analytique 2. Contrôle de Gestion*, Edition Foucher, Paris 2001.
59- Porter M., *L'avantage Concurrentiel*, 2e Edition, Dunod, Paris, 1997.
60- Saulou J. Y., *Le Tableau de Bord du Décideur,* Les Editions D'organisation, Paris 1982.
61- Savall H et Zaritet V., *Maîtriser les Coûts et les Performances Cachés*,2e Edition,Econonica, Paris, 1989.
62- Selmer C., *Concevoir le Tableau de Bord*, Edition Dunod, Paris 1998.
63- Simeray J –P., *Le Contrôle de Gestion*, Collection Cadréco. Tome 1, 2ème édition, Entreprise Moderne d'édition, Paris, 1972.
64- Taieb J.P., *Les Tableaux de Bord de La Gestion Sociale. Développez Les Nouveaux Outils de La Performance Sociale,* Dunod, 4ème edition.2004.
65- Teller R., *Le Contrôle de Gestion: Pour un Pilotage Intégrant Stratégie et Finance,* Editions Management, 1999.
66- Dupuy Y., *Faire de la Recherche en Contrôle de Gestion,* éditions Vuibert, FNEGE, Paris, 1999.

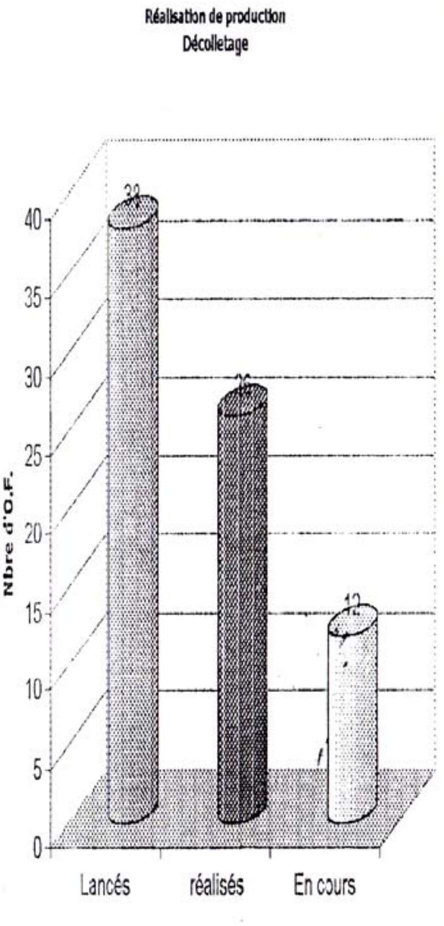
الملحق رقم (1)- ص(1/1)



الملحق رقم (2) - ص(1/1)

	SYSTEME DE MANAGEMENT DE LA QUALITE	PCS15AMC01
	MANUEL PROCESSUS : *FABRICATION*	Page: 1/1

TITRE : **TABLEAU DE BORD**	Mois : oct-05

OBJECTIFS	METHODES DE MESURE	RESULTATS
Objectif 1 *Respecter le planning de production et réaliser les programmes à 100%*	**Indicateurs de mesure** *Taux de réalisation mensuel* ***68,42%***	

Mois d'Octobre	
O.F: Lancés du mois	29
O.F: De[illegible] Trim. N-1	9
O.F: Lancés	38
O.F: Réalisés	26
O.F: en cours	12
Taux de réalisat.	68,42%

Taux de réalisation (%): 68,42

الملحق رقم (3)- ص(2/1)

RATIO FRAIS PERSONNEL / PRODUCTION

VALEUR DE PRODUCTION

COMPTEUR CX 1300	71594,4	KDA
COMPTEUR CX 2000-4	14490,9	KDA
COMPTEUR CX 2500	0	KDA
TOTAL	86085,3	KDA

FRAIS PERSONNEL = 1770,190

RATIO = 2,06%

Objectif

Contenir le ratio à hauteur de 1,93%

le ratio frais personnel/production est de 2,06%,et depasse le seuil fixé (1,93) .

CONSOMMATION

Produit	Prévu KDA	Réalisée KDA			
		Tolas	Encours nov	Encours oct	Réal. Mois
CX 1300	15824,0	72345,9	45494,0	27692,0	54543,9
CX 2000-4	0,0	65,3	0,0	10025,0	10090,3
CX 2500	0,0	21,4	0,0	0,0	21,4
TOTAL	15824,0	72432,6	45494,0	37717,0	64655,6

RATIO CONSOMMATION/VALEUR DE PRODUCTION

Produit	Consommation	Valeur production	Tx prévu	Ratio
CX 1300	54543,91	71594,40	76,25%	76%
CX 2000-4	10090,3	14490,90	74,71%	70%
CX 2500	21,4	0,00	52,61%	#DIV/0!

Le ratio mensuel consommation/production des compteurs electroniques est de 76% pour le CX1300 et 70% pour le CX2000-4.

CONTRAINTES DE PRODUCTION

SECTION FABRICATION GLE : R.A.S

SECTION DECOLLETAGE : R.A.S

SECTION DECOUPAGE : Une amélioration a été constaté sur l'ensemble des outils sauf le cas du levier 167. Une action de reconstitution des stocks des pièces Disj/Cont à été mise en oevre depuis début janvier 2006.

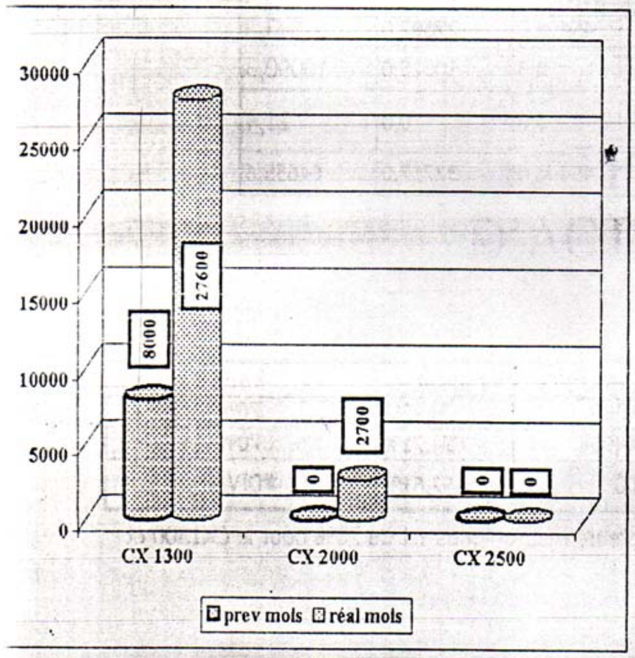
SECTION MOULAGE : Pannes répétitives sur moules suite a une casse des poinçons diam. 3,3 mm.

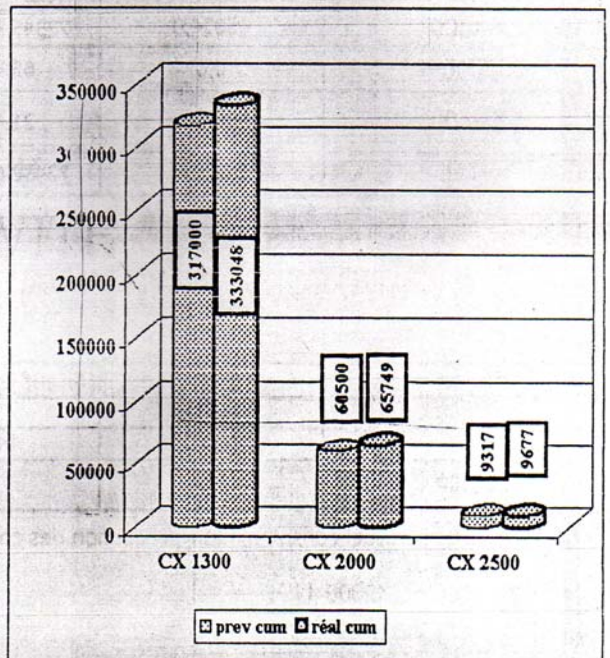
TRAITEMENT DE SURFACE : Panne du distillateur , prise en charge par la maintenance action en cours.

الملحق رقم (3) - ص(2/2)

SITUATION DE LA PRODUCTION DES COMPTEURS D'ELECTRICITE

Produit		Obj.An	prev mois	réal mois	Ecart	Taux	prev cum	réal cum	Ecart	Taux
CX 1300	U	350000	8000	27600	19600	345%	317000	333048	16048	105%
	KDA	916140	20752	71594,4	50842,4	345%	830538	872464,8	41926,8	105%
CX 2000	U	60000	0	2700	2700	#DIV/0!	60500	65749	5249	109%
	KDA	318350	0	14490,9	14490,9	#DIV/0!	321033,5	347759,637	26726,137	108%
CX 2500	U	9300	0	0	0	#DIV/0!	9317	9677	360	104%
	KDA	185953,5	0	0	0	#DIV/0!	186293,415	194657,78	8364,365	104%
TOTAL	U	419300	8000	30300	22300	379%	386817	408474	21657	106%
TOTAL	KDA	1420444	20752	86085,3	65333,3	415%	1337864,92	1414882,22	77017,302	106%
CONSO M	KDA	1028986	15824	64655,61	48831,61	75%				



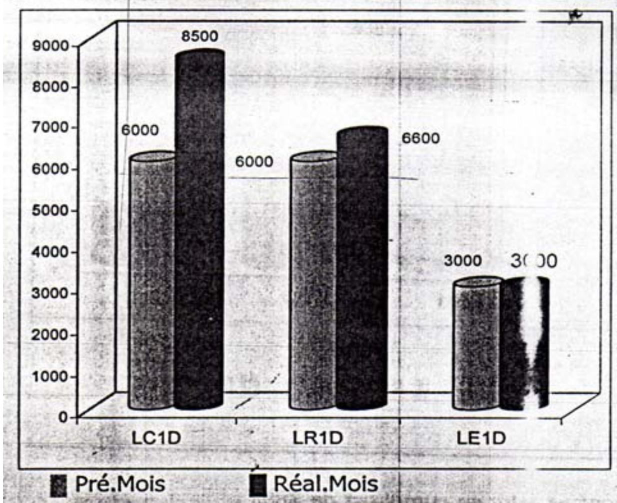


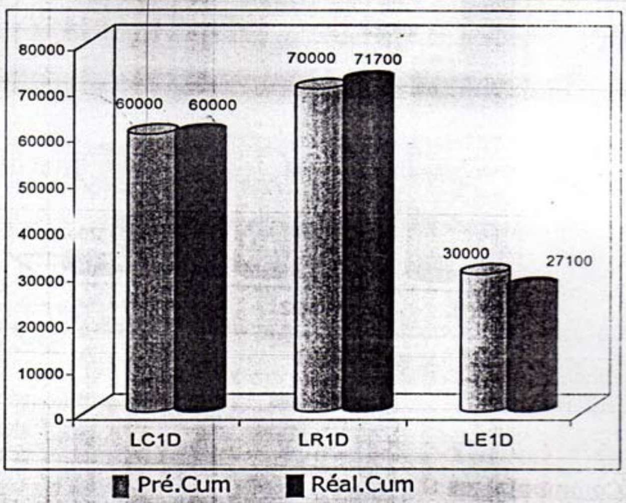
Le taux de réalisation de la production mensuelle des compteurs électroniques est de 415% et celui du cumul est de 106%.

الملحق رقم (4)- ص(3/1)

Montage C.D.R

	TYPE DE PRODUIT	U.M	Objectif An	MENSUEL				CUMUL			
				PREVU	REAL	ECART	TAUX	PREVU	REAL	ECART	TAUX
Contacteur.Puiss	LC1D	U	60000	6000	850(	2500	142	60000	60000	0	100
		Kda	48000	4800	680(	2000	142	48000	48000	0	100
Relais.thermique	LR1D	U	70000	6000	660(	600	110	70000	71700	1700	102
		Kda	49000	4200	462(	420	110	49000	50190	1190	102
Discontacteur	LE1D	U	30000	3000	3000	0	100	30000	27100	-2900	90
		Kda	33000	3300	3300	0	100	33000	29810	-3190	90
ADDITIF	LA1D11	U		0	2325	2325	###	0	2325	2325	###
		Kda	0	0	1395	1860	###	0	1395	1395	###
ADDITIF	LA1D22	U		0	290(	2900	###	0	2900	2900	###
		Kda	0	0	203(	2030	###	0	2030	2030	###
Contacteur.Aux	CA2DN	U		0	(	0	###	0	500	500	###
		Kda	0,0	0	0	0	###	0	300	300	###
	Total	U	160000	15000	23325	8325	156	160000	164525	4525	103
	Total	Kda	130000	12300	18145	6310	148	130000	131725	1725	101
Consommation	Total	Kda	100220	9660	6927	-2733	72	100220	87064	-13156	87
RATIO	Total	Kda	77,09%	Ratio du mois		38,18%		Ratio du cumul		66,10%	





Commentaires :

Le taux de réalisation de la production mensuelle est de 1148% et celui du cumul est de 1104%

L'objectif du cumul des discontacteurs n'a pas été réalisé par manque des fond de coffret.

Le ratio mensuel consommation/valeur de production est de 38,18% et ne dépasse pas le seuil fixé 77,09% .

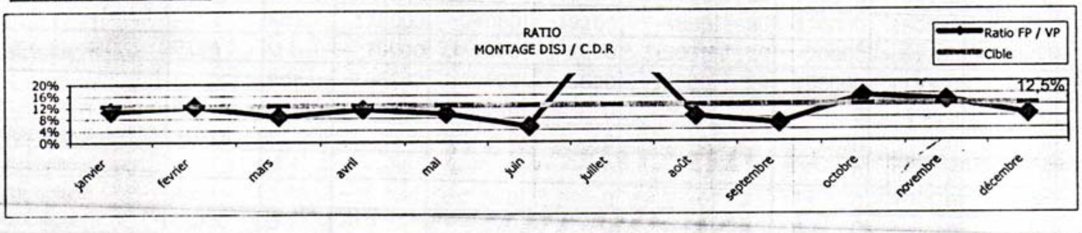
الملحق رقم (4) - ص(3/2)

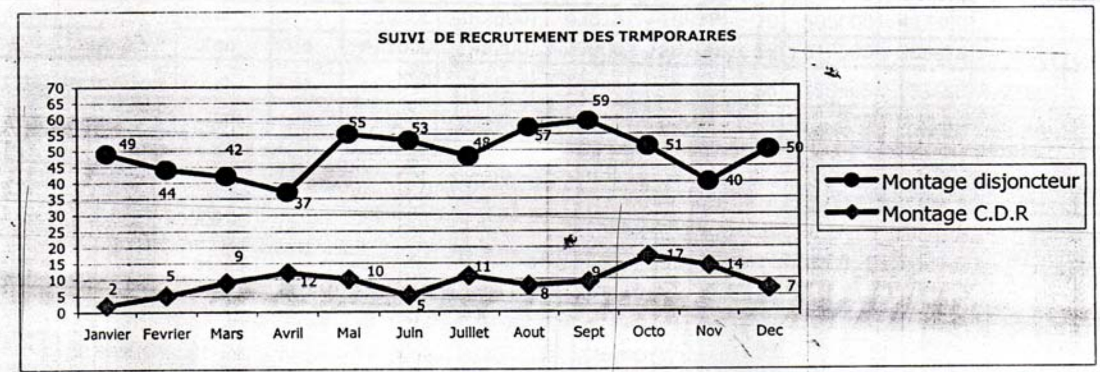
MONTAGE DISJ./ C.D.R.

TAUX

Ratio = Frais personnel / Valeur de production disj .c-d-r

Valeur de production disj .c-d-r	=	47145 KDA		
Frais personnel DISJ/CDR		4194 KDA		
Ratio DISJ/CDR =		**8,90%**	Ratio ciblé	12,50%





* Le Ratio **mensuel:** Frais personnel / Valeur de production de l'activité montage DISJ/C.D.R affiche un taux de 13,8% qui dépasse le seuil fixé (cible 12,5%) ;et celui du cumul est de 9,20%
Ce dépassement est du essentiellement a la non réalisation des bipolaires malgré la réduction des temporaires et le départ en congé de récupération de certaines opératrices.

* Le nombre d agents temporaires durant le mois d'octobre est de 54 opératrices en moyenne et ne dépasse pas la limite fixé de 72 opératrices.

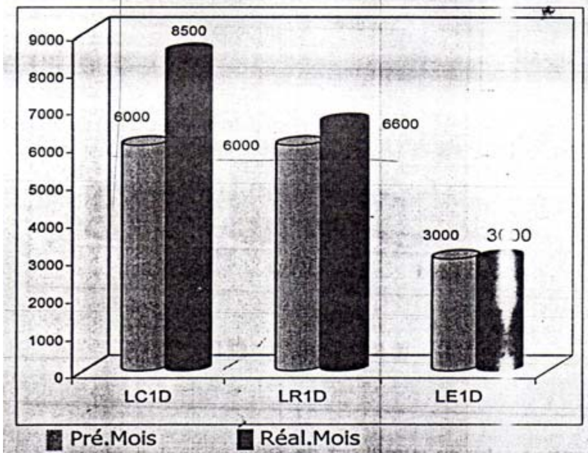
FRAIS PERSONNEL DEPARTEMENT PRODUCTION DISJ/CDR

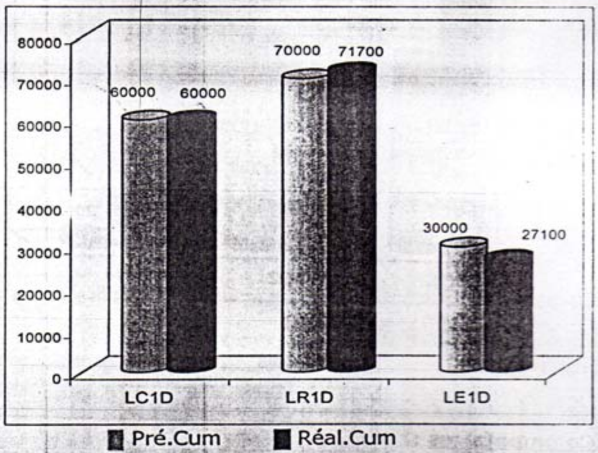
	EXECUTION KDA	MAITRISE KDA	CADRE KDA
GESTION DE PRODUCTION	179	200	106
MONTAGE DISJONCTEUR	3698	155	0
MONTAGE CDR	963	77	0
TOTAL	4840	432	106
TOTAL	5378		

الملحق رقم (4)- ص(3/3)

Montage C.D.R

	TYPE DE PRODUIT	U.M	Objectif An	MENSUEL				CUMUL			
				PREVU	REAL	ECART	TAUX	PREVU	REAL	ECART	TAUX
Contacteur.Puiss	LC1D	U	60000	6000	850(	2500	142	60000	60000	0	100
		Kda	48000	4800	680(	2000	142	48000	48000	0	100
Relais.thermique	LR1D	U	70000	6000	660(	600	110	70000	71700	1700	102
		Kda	49000	4200	4620	420	110	49000	50190	1190	102
Discontacteur	LE1D	U	30000	3000	3000	0	100	30000	27100	-2900	90
		Kda	33000	3300	3300	0	100	33000	29810	-3190	90
ADDITIF	LA1D11	U		0	2325	2325	###	0	2325	2325	###
		Kda	0	0	1395	1860	###	0	1395	1395	###
ADDITIF	LA1D22	U		0	290(	2900	###	0	2900	2900	###
		Kda	0	0	203(	2030	###	0	2030	2030	###
Contacteur.Aux	CA2DN	U		0	(	0	###	0	500	500	###
		Kda	0,0	0	0	0	###	0	300	300	###
	Total	U	160000	15000	23325	8325	156	160000	164525	4525	103
	Total	Kda	130000	12300	18145	6310	148	130000	131725	1725	101
Consommation	Total	Kda	100220	9660	6927	-2733	72	100220	87064	-13156	87
RATIO	Total	Kda	77,09%	Ratio du mois		38,18%		Ratio du cumul		66,10%	





Commentaires :

Le taux de réalisation de la production mensuelle est de 1148% et celui du cumul est de 1104%

L'objectif du cumul des discontacteurs n'a pas été réalisé par manque des fond de coffret.

Le ratio mensuel consommation/valeur de production est de 38,18% et ne dépasse pas le seuil fixé 77,09% .

DEC-05

الملحق رقم (5) - ص(4/1)

SERVICE : METHODES/DEV.

MOIS : DECEMBRE
ANNEE : 2005
Etabli le, 15/01/2006

VISA DU CHEF DE SCE.

ACTIONS REALISEES	OBSERVASOIN
1) ETUDE :	
- Réalisation d'un jeu de cames pour l'intégration de la vis Tetra M2,5 X 71 code fabriqué 10 53 654 sur BUCHLER AR10 Sans fente.	
- Réception de l'outil de découpage de la plaque de protection pour récupérer le papier stratifié.	
- Réception de l'outil de découpage de la borne de terre, fabrication de 11 000 pièces. Le cambrage est à améliorer (problème pris en charge).	
- Réalisation d'un dispositif de taraudage de la borne de terre.	
- Etablissement et affectation de la documentation de toutes les pièces intégrées.	Terminée
2) LANCEMENT:	
- Confection d'un poinçon de marquage à chaud 2006 pour le disjoncteur.	Récupéré
- Confection de deux forêts méplats pour l'écrou carré 10 53 203.	
- Confection de cinq butées tournantes pour ravitailleur super télébar MS7.	
- Confection de deux vis de réglage pour dispositif de rivetage 39 449.	Récupérées
- Confection de vingt lames pour GRM 50 (chambre de soufflage).	Récupérées
3) METROLOGIE :	
- Vérification des pieds à coulisse et des trusquins ....Qté : 75	Terminé
- Mise à jour du planning des ECME.	Terminé
- Vérification de l'étiquetage d'identification.	Terminé

الملحق رقم (5)- ص(4/2)

SERVICE : LABORATOIRE CHIMIQUE

MOIS : Décembre
ANNEE : 2005
Etabli le :07/01/2006

VISA DU CHEF DE SCE.

1) **Réception matières premières, auxiliaires et produits chimiques.**

- Nombre de bons reçus : .... 14.
- Matières réceptionnées : .... 14.
- En cours : .... 00.
- Instance : .... 00.

2) **TRAITEMENT DE SURFACE :**

- Contrôle et analyse des bains de traitement de surface.

3) **TRAITEMENT DES EAUX USEES ET BRUTES**

- Neutralisation et rejet des eaux usées.
- Contrôle et analyse des eaux traitées et brutes.
- Contrôle et analyse des eaux LT1, (Division S.I.L).

الملحق رقم (5)- ص(4/3)

SERVICE : CONTROLE DISJ/CONT.

MOIS : Décembre
ANNEE : 2005
Etabli-le: 07/ 01/06.

VISA DU CHEF DE SCE.

PRODUITS	TYPES	QUANTITE CONTROLEE	QUANTITE ACCEPTEE	QUANTITE REPAREE	QTE TOTALE ACCEPTEE
DISJONCTEURS	F 194 U 32 A	2000	2000	00	2000
	F 192 U 32 A	12000	12000	00	12000
	S 161 L 10 A	16443	16443	00	16443
	S 161 L 15 A	7910	7910	00	7910
	S 161 L 20 A	4670	4670	00	4670
DISCONTACTEURS LE1D	LEID 0935 (220V)	3000	3000	00	3000
	LEID 0935 (380V)	3000	3000	00	3000
CONTACTEURS LC1D	LC1D 093 (220 V)	5000	5000	00	5000
	LC1D 093 (380 V)	4000	4000	00	4000
	LCID 173 (220 V)	500	500	00	500
	LCID 323 (220 V)	1000	1000	00	1000
	LCID 323 (380 V)	1000	1000	00	1000
RELAIS LR1D	LR1D 09 305	100	100	00	100
	LR1D 12 316	3000	3000	00	3000
	LRID 16 321	500	500	00	500
	LRID 25 322	3000	3000	00	3000
ADDITIFS LA1D	LA1D 11 A65	2325	2325	00	2325
	LA1D 22 A65	2900	2900	00	2900

OBSERVATIONS :

الملحق رقم (5)- ص(4/4)

CONTROLE QUALITE ELECTRIQUE

MOIS : Décembre
ANNEE : 2005
Etabli-le : 07/01/2006

VISA-DU CHEF DE SCE.

TYPES	Qté soumise au contrôle	Qté accepté	Qté réparée	Qté totale Acceptée	N° de série	Obs.
Compteur ectronique CK 1300 CL	20856	20856	00	20856	20588316801 au 20588337656	
mpteur ectronique K 2000 - 4 CLK	2560	2560	00	2506	20580062641 au 20580065200	

الملحق رقم (6) - ص(2/1)

EN AMC DIV :ELECTRICITE DEPT :MAINTENANCE		ANNEE: 2005 MOIS : DECEMBRE
DATE : 03.01.2006	VISA DU RESP. E & M :	

SERVICE ETUDES & METHODES

* **Exploitation de la GMAO.**
* **Dessin & Lancement de pièces pour fabrication :**

Pdt Electricité :
15 Vis à tête fraisée pour bains T.Surface
1 Arbre (Réal.) + 03 Poulies + 03 Bagues (Réal.)pour Tour MS7
Pdt. Disjoncteur / contacteur :
02 Spports bobines pour poste de demagnetisation

Pièces réalisées et réceptionnées :
Pdt. Electricité :
01 Arbre camelé pour Raster 60 lancer au mois : 11/2005

Pdt. Disjoncteur / Contacteur : 00
01 Gabarit pour dispositif test lancer au mois : 11/2005

Réception P.D.R : 03 bobines de demagnetisation pour Disp. Contrôle

Etablissement D.A. : 03 Bobines de demagnétisation pour Disp.de contrôle.

Etude et Confirmation des offres:
Lancement de l'EP des machines suivantes:
10 Machines pour Produit Disj./C.D.R
02 Machines pour Produit Electrique

SERVICE ENTRETIEN

Nombre d'équipements touchés :	**58**
DT. reçues	**73**
DT. en instance réalisées	**1**
DT. reliquat fin du mois	**0**
DT. réalisées fin du mois	**74**
DT. reliquat antécédent	**3**
Total DT. reliquat fin du mois	**2**
Taux de réalisation	**97,37%**
Heures de marches	**24000,00**
Durée d'arrêt	**526,00**
Taux d'immobilisation	**2,19%**

OBSERVATIONS

Le coût de la pièce de rechange consommé durant le mois de Decembre s'élève à: **312 842,65**

الملحق رقم (6)- ص(2/2)

EN AMC DIVISION :ELECTRICITE DEPT : MAINTENANCE									ANNEE : 2005 MOIS : DECEMBRE
SECTIONS	HEURES de Marche	DUREE ARRET (H)	DUREE INTERVENT.		COUT P. RECHANGE		Nbre. Interv.	M.O (H)	Observations
			Préventif	Curatif	Préventif	Curatif			
211 CONTROLE DISJONCTEUR	32,00			2,00			1	2,00	
212 CONTROLE CONTACTEUR	320,00			8,00		1 485,27	1	8,00	
231/281 EMBALLAGE + G.D.S	176,00								
241 SOUDURES	2280,00		5,00	0,50		2 459,00	6	5,50	
251 DIFFERENTIEL	550,00	9,00		20,00		15 491,62	5	20,00	
261 PRE. MONTAGE POLE	672,00	16,00		34,00		13 381,93	4	34,00	
271 MONTAGE POLE	1612,00	43,50		25,50		26 626,36	7	25,50	
291 ASS. CONTACTEUR	2449,00		2,00	1,00		13 056,04	4	3,00	
292 ASS. RELAIS	1710,00	176,00	2,00	1,50		44,00	5	3,50	
293 ASS. ADDITIF	770,00								
294 BOBINAGE	480,00								
295 MONT. DISCONTACTEUR	400,00		1,00				1	1,00	
312/313 LABO/ CONTR.ELECT.	176,00			4,00		38 502,98	2	4,00	
315 CONTROLE ETALONNAGE	116,00								
345 ENTRETIEN	176,00								
411/425/427 MAG. GDS	352,00			13,00		1 868,45	4	13,00	
423 FABRICATION GENERALE	2196,00	29,00	4,00	43,00		7 185,55	6	47,00	
431 DECOUPAGE / CAMBRAGE	864,00	83,00		133,00		88 364,26	8	133,00	
433 DECOLLETAGE	5149,00	20,50	4,00	22,00		49 507,84	7	26,00	
434/435 TRAIT. DE SURFACE	1420,00								
441 MOULAGE ELECTRICITE	160,00			6,00		20 824,49	1	6,00	
442 MOULAGE DISJONCTEUR	1900,00	149,00		105,50		34 044,86	11	105,50	
443 BOBINAGE	0,00								
451 P.R.C	0,00								
452 MONTAGE	40,00								
453 ETALON. + Compt. Sagem	0,00								
S/TOTAL			18,00	419,00	0,00	312 842,65			
TOTAL	24000,00	526,00	437,00 H			312 842,65	73	437,00	
NOMBRE DE SECTION : 18			NOMBRE D'EQUIPEMENT : 58				HEURES DE MARCHE 24000,00		

الملحق رقم (7)- ص(4/1)

ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE
DIVISION ELECTRICITE

SITUATION DES ENGAGEMENTS EN COURS

U=KDA

BANQUES	ANTERIEUR	ENGAGEMENTS DU MOIS	ENGAGEMENTS CUMUL	ANNULATION ENGEMENTS	EN COURS
1 B.N.A					
CD A VUE	0	0	0	0	0
CD A TERME	0	0	0	0	0
OV ET RD	0	0	0	0	0
TOTAL (1)	0	0	0	0	0
2 C.P.A					
CD A VUE	12066	43832	55898	7560	48338
CD A TERME	10304	30002	40306	7560	32746
OV ET RD	0	0	0	0	0
TOTAL (2)	22370	73834	96204	15120	81084
TOTAL (1 + 2)	22370	73834	96204	15120	81084

2 - Situation des cautions

NATURE	ENGAGEMENTS ANTERIEUR	ENGAGEMENTS DU MOIS	CUMUL	MAIN LEVEE	EN COURS.
Cautions de Marché					
CRA					
CBE	207685		207685		207685
Cautions de Douane	0		0		0
* - D18 & D38	1375		1375		1375
* - SCE	0		0		0
* - OC	0		0		0
* - Escompte	0		0		0

3 - Situation des provisions

BANQUES	Anterieur	Provisions	Réimputation	Soldes
BNA	0	0	0	0
CPA	92 846	8 902	0	101 748
BEA	0	0	0	0
TOTAL	92 846	8 902	0	101 748

الملحق رقم (7) - ص(4/2)

ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE
DIVISION ELECTRICITE

Dépenses et Recettes du Mois — U= KDA

SOLDE INITIAL	295 190
I - Dépenses	
* Charges du personnel	10 801
* Dépenses Générales	
* Impôts	4 237
dont - IRG	915
- VF	104
- ONML	3 218
- Autres	
* Fournisseurs Nationaux	1 759
* Fournisseurs Etrangers	48 534
Frais Financiers	1 203
* Pertes de Changes	0
S/Total 1	66 534
* Virement au siège	263 455
* Alimentation Comptes	3 000
* Provisions Bloquées	8 902
*Chèques Impayés	0
* Virements au D'OSC	727
S/Total 2	276 084
TOTAL Dépenses	342 618
II - Recettes	
* Recettes Produits	263 455
* Divers	3 140
* Virement du siège	18 300
* Reimputation Provisions	0
* Annulation de paiement SAGEM	706
* Alimentation de Comptes	3 000
TOTAL Recettes	288 601
III - Solde final	241 173

Commentaires:

الملحق رقم (7)- ص(4/3)

ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE
DIVISION ELECTRICITE

TABLEAU DE BORD

VISA DU RESPONSABLE

SYNTHESE DES COMPTES

MOIS
DECEMBRE 2005.

RUBRIQUES	SOLDE INITIAL	ENCAISST. DU MOIS	DECAISST. DU MOIS	SOLDE PERIODE	SOLDE FINAL
BNA RECETTES 147/93	0	263 455	263 455	0	0
BNA DEPENSES 297/98	4 096	20 228	18 237	1 991	6 087
C.C.P.	354	3 000	2 295	705	1 059
C.P.A. 364 SETIF	290 740	1 918	58 631	-56 713	234 027
B.E.A. SETIF	0	0	0	0	0
TOTAL	295 190	288 601	342 618	-54 017	241 173

الملحق رقم (7) - ص(4/4)

T.C.R. CUMULE A FIN DECEMBRE 2005

N° CPTES	Désignation des comptes	Débit	Crédit
70	Vente de Marchandises		
60	Marchandises Consommées		
80	**MARGE BRUTE**		0,00
80	Marge brute		
71	Production Vendue		2 075 195 179,38
72	Production Stockée	30 821 768,11	
73	Production de l'Entreprise pour elle même		
74	Prestations Fournies		1 928 545,02
75	Transfert de charge de production		
61	Matières & Fourniture consommées	1 174 123 862,21	
62	Services	4 781 933,51	
81	**VALEUR AJOUTEE**		867 396 160,57
81	Valeur ajoutée		867 396 160,57
77	Produits Divers		117 382,75
78	Transferts de Charges d'exploitation		16 200 210,32
63	Frais de Personnel	153 818 563,12	
64	Impôts et taxes	48 303 510,07	
65	Frais financiers	11 283 718,10	
66	Frais Divers		
68	Dotations aux Amortissements et aux Prov.	2 211 696,21	
892	Prestations Fournies		6 061 305,97
891	Prestations Reçues	170 826 226,89	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		503 331 345,22
79	Produits hors exploitation		73 892 650,25
69	Charges hors exploitation	97 957,88	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		73 794 692,37
83	Résultat d'exploitation		503 331 345,22
84	résultat hors exploitation		73 794 692,37
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		577 126 037,59

الملحق رقم (8)- ص(5/1)

DIVISION ELECTRICITE

MOIS DE 10 / 2005

MOUVEMENT DU PERSONNEL

		EFFECTIF MOIS N-1	ENTREES						SORTIES							EFFECTIF MOIS N
			RECR.	MUT. EXT.	MUT. INT.	CHAN. G.S.P	CONTR	TOTAL	DEMIS. LICENS	MUT. EXT.	MUT. INT.	CHANG. G.S.P	CONTR.	AUTRE	TOTAL	
EFFECT. DIRECT	E	267						0					23		23	244
	M	21						0							0	21
	C							0							0	0
S/T DIRECT		288	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	23	0	23	265
EFFECT. SOUTIEN	E	15						0							0	15
	M	61						0							0	61
	C	23					1	1							0	24
S/T SOUTIEN		99	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	100
EFFECT. ADM.	E	3						0							0	3
	M	13						0							0	13
	C	4						0							0	4
S/T ADM.		20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20
TOTAL DIVISION		407	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	23	0	23	385

الملحق رقم (8) - ص(5/2)

DIVISION ELECTRICITE

HEURES ABSENCES REMUNEREES 11 /2005

	Collectifs	Heures Théoriques	Congé Annuel	Congé Spécial	Formation	Congé Récup.	Détach. Avec solde	Total	%	Heures Supplém.	H.Réell. Trvaillées
Mois NOV. 2005	Production	63 664,00	1 008,00	120,00		0,00		1 128,00	1,77		62 536,00
	Technique	18 400,00	837,33	24,00	0,00			861,33	4,68		17 538,67
	Adm.	3 680,00	40,00	0,00	0,00			40,00	1,09		3 640,00
Total		85 744,00	1 885,33	144,00	0,00	0,00	0,00	2 029,33	2,37		83 714,67

HEURES ABSENCES NON REMUNEREES 11 / 2005

	Collectifs	Heures Théoriques	Congé S/Solde	Conven. Person.	Retard Abs.Irrég.	AT MP	Maladie Maternité	MLD	Dét. S/Solde	Mise à Pied	Total
Mois NOV. 2005	Production	63 664,00	346,66	441,75	284,25	403,33	1 764,14	1 039,98	0,00	0,00	4 280,11
	Technique	18 400,00	64,00	34,50	3,25	173,33	173,33	0,00	0,00	0,00	448,41
	Adm.	3 680,00	0,00	0,00	0,00	0,00	173,33	0,00	0,00	0,00	173,33
Total		85 744,00	410,66	476,25	287,50	576,66	2 110,80	1 039,98	0,00	0,00	4 901,85
Taux			0,48	0,56	0,34	0,67	2,46	1,21	0,00	0,00	5,72

الملحق رقم (8)- ص(5/3)

EN.AMC
DIV. ELECTRICITE

SITUATION EFFECTIFS ET SALAIRES

11/2005

	INSCRIT	ACTIF	CONT.ACTIF	TAUX

الملحق رقم (8) - ص(5/4)

FRAIS DE PERSONNEL - PROCESSUS MONTAGE 11/2005

Code Sce.	Libellé	Exécution	Maitrise	Cadre	Total
2502	Décolletage	181 325,76	498 715,20		680 040,96
2503	Déc.Cambrage	145 217,60	149 614,56		294 832,16
2504	Fab.Générale	276 698,40	109 886,40		386 584,80
Total Sce. Fab.Métallique		603 241,76	758 216,16	,00	1 361 457,92
2505	Moulage	622 669,52	165 674,88		788 344,40
2506	Trait. Surfaces	139 722,88	38 882,88		178 605,76
Tot. Sce.Fab.Plast.Revet		762 392,40	204 557,76	,00	966 950,16
2507	Bobinage		38 882,88		38 882,88
2508	Montage/Etalonnage	2 185 328,64	155 531,52		2 340 860,16
Tot. Sce. Montage		2 185 328,64	194 414,40	,00	2 379 [illegible]3,04
Tot. Dépt.Prod.Compt.Elect.		**3 550 962,80**	**1 157 188,32**	**,00**	**4 708 151,12**
2602	Montage Disjonct.	3 698 142,80	155 108,88		3 853 251,68
2603	Montage CRT	963 145,92	77 765,76		1 040 911,68
Total Dépt. Disjonct. CRD		**4 661 288,72**	**232 874,64**	**,00**	**4 894 163,36**
Gest.Prod.Electriques 9223200		180 540,80	263 727,36	243 100,00	687 368,16
Gest. Prod. Disjont. CDR 9223300		179 167,12	199 697,40	101 660,00	480 524,52
Achats / Ventes 9222200		64 366,72	194 414,40	101 660,00	360 441,12
FCRH 9222300		36 108,16	311 063,04	152 490,00	499 661,20
Technique 9223100		36 108,16	676 224,00	474 873,75	1 187 205,91
Maintenance		31 398,40	290 776,32	295 311,25	617 485,97
Total Support		**527 689,36**	**1 935 902,52**	**1 369 095,00**	**3 832 686,88**
TOTAL DIVISION		**8 739 940,88**	**3 325 965,48**	**1 369 095,00**	**13 435 001,36**

الملحق رقم (8)- ص(5/5)

ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE

DIVISION ELECTRICITE

DEPARTEMENT : FIN/CPTE/RH

ANNEXE N° 1

DEPENSES MENSUELLES POUR FORMATION

MOIS DE : NOVEMBRE 2005

Nom	Prénom	Abs. pour Formation	Frais de Mission	Transport	Allocation Devise	Restauration	Hébergement	Relex	Billeterie	TOTAL
										0,00
										0,00
										0,00
										0,00
										0,00
										0,00
TOTAL		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL GENERAL										

NB. Joindre Pièces Justificatives (1 Exemplaire)

EL-EULMA LE Cachet et Signature

الملحق رقم (9)- ص(2/1)

0 3 JAN. 2006

SGP EQUIPAG

APPROVISIONNEMENT

Mois : Décembre 2005

Filière : SGP
Entreprise : [illegible]

(EN KDA)

RUBRIQUES	Prévisions Annuelles	Mois			Cumul			Paiements Cumulés	
		Prévisions	Réalisation	Taux	Prévisions	Réalisation	Taux	Prévu	Réalisé
Produits finis revente en l'état									
Local	Néant								
Importation	Néant								
Pièces de rechange revente en l'état									
Local	Néant								
Importation	Néant								
Matières,Organes et CKD/SKD									
Local	48 961	[illegible]	1 389	21,43%	[illegible]	[illegible]	49,00%	48 961	[illegible]
Importation	1 227 173	70 386	42 909	60,96%	1 227 173	875 386	71,33%	1 227 173	905 836
Pièces de rechange outil de production									
Local	Néant								
Importation	Néant								
TOTAL	1 276 134	76 867	44 298	57,63%	1 276 134	897 643	70,34%	1 276 134	932 871

NB: Les prévisions du mois et cumulées ont été révisées en fonction des consommations à la fin du mois de septembre 2005 (voir note division éléctricité N° 118 du 31/10/05 transmise à DGPO).

الملحق رقم (9)- ص(2/2)

Division Electricité
Département Achats/Ventes

ANNEE 2005

Contrats Conclus avec les Partenaires Etrangers

Date de signature du contrat	Nature du contrat	Montant du contrat DA	Montant du contrat Devises	Nationalité de l'Entreprise Etrangère	Observations
05/01/2005	Matières Premières	1 838 748,91	19 110,00 €	Française	
16/01/2005	Matières Premières	2 559 428,03	26 950,00 €	Allemande	
17/01/2005	Pièces Détachées	1 870 139,39	19 692,00 €	Allemande	
20/02/2005	Pièces Détachées	48 578 762,75	507 500,00 €	Allemande	
20/02/2005	Pièces Détachées	1 694 274,09	17 700,00 €	Française	
20/02/2005	Têtes optiques	670 051,90	7 000,00 €	Française	
27/02/2005	Matières Premières	2 259 989,34	23 610,00 €	Française	
05/03/2005	Matières Premières	160 424,40	2 580,00 CHF	Suisse	
05/03/2005	Pièces Détachées	406 239,65	4 250,00 €	Italienne	
30/03/2005	Pièces Détachées	2 356 946,49	24 894,00 €	Allemande	
16/03/2005	Matières Premières	1 342 242,96	21 576,00 CHF	Suisse	
20/03/2005	Pièces Détachées	1 308 847,85	13 581,12 €	Française	
23/03/2005	Matières Premières	1 020 195,00	16 500,00 CHF	Suisse	
28/03/2005	Pièces Détachées	75 743 440,00	800 000,00 €	Française	
25/04/2005	Pièces Détachées	92 271,11	977,50 €	Française	
25/04/2005	Matières Premières	396 459,00	4 200,00 €	Allemande	
27/04/2005	Pièces Détachées	1 479 169,65	15 670,00 €	Allemande	
02/05/2005	Matières Premières	1 013 034,32	10 730,00 €	Allemande	
18/05/2005	Produits Chimiques	63 899,40	676,80 €	Française	
24/05/2005	Matières Premières	1 931 131,19	20 860,00 €	Allemande	
11/06/2005	Matières Premières	262 074,69	2 873,50 €	Italienne	
14/06/2005	Matières Premières	689 502,24	7 560,00 €	Italienne	
07/09/2005	Matières Premières	1 907 989,10	20 860,00 €	Allemande	
26/09/2005	Instruments de contrôle & Produits Chimiques	125 766,30	1 375,00 €	Française	
26/09/2005	Pièces Détachées	439 038,72	4 800,00 €	Française	
26/09/2005	Matières Premières	429 892,08	4 700,00 €	Allemande	
10/10/2005	Pièces Détachées	952 017,53	10 726,39 €	Française	
18/10/2005	Pièces Détachées	8 786 715,30	99 000,00 €	Allemande	
10/10/2005	Matières Premières	235 199,96	2 650,00 €	Allemande	
15/10/2005	Pièces Détachées	118 487,52	1 335,00 €	Italienne	
17/10/2005	Matières Premières	430 460,30	4 850,00 €	Allemande	
30/10/2005	Matières Premières	398 064,83	4 485,00 €	Allemande	
28/11/2005	Pièces Détachées	1 462 233,36	16 800,00 €	Française	
29/11/2005	Pièces Détachées	348 150,80	4 000,00 €	Française	
10/12/2005	Matières Premières	913 895,85	10 500,00 €	Italienne	

الملحق رقم (10)- ص(4/1)

CONT. DISCONT. RELAIS THER.

VENTILATION PAR TYPE DE CLIENTS

PRODUITS	Distrib. Publiques		Distrib. privé		Utilisat. Tableaut		Entrep. cons.		Agents Distri.		TOTAL MOIS		Total Cumule	
	U	V	U	V	U	V	U	V	U	V	U	V	U	V
LC 1D					20	19			6275	5325	6295	5344	59441	52609
LR 1D									5145	3509	5145	3509	64005	44126
CA 2DN													1041	655
LA 1D 11									1000	180	1000	180	2835	511
LA 1D 22									450	135	450	135	2677	803
LE 1D									2218	3432	2218	3432	28483	45817
LX 1D									40	21	40	21	573	300
TOTAL					20	19			15128	12602	15148	12621	159055	144821

VENTES PAR REGION (KDA)

CENTRE	EST	OUEST	SUD
0	12255	165	201

N. B : Y compris les ventes effectuées par le point de ventes Alger

الملحق رقم (10) - ص(4/2)

Chiffre d'affaire Par Produits.

PRODUITS		MOIS			CUMUL	
	PREVU	REALISE	%	PREVU	REALISE	%
CX 1300	80400	42235	52.53%	915997	868795	94.85%
CX 2000	24152	9335	38.65%	281337	422886	150.31%
CX 2500	0	895	#DIV/0!	185955	189525	101.92%
C L	0				15838	
TOTAL :	104552	52465	50.18%	1383289	1497044	108.22%
S161	5040	5578	110.67%	49000	53877	109.95%
F 192	16000	28337	177.11%	176000	207859	118.10%
F 194	15400	17440	113.25%	196000	171036	87.26%
DISJ 30/60					161	
BOIT. REP. VIDE					108	
TOTAL :	36440	51355	140.93%	421000	433041	102.86%
LC 1D	3200	5344	167.00%	48000	52609	109.60%
LR 1D	2450	3509	143.22%	49000	44126	90.05%
LE 1D	2860	3432	120.00%	33000	45817	138.84%
LA 1D 11		180			511	
LA 1D 22		135			803	
CA 2DN					655	
LX 1D		21			300	
TOTAL :	8510	12621	148.31%	130000	144821	111.40%
DIVERS		598			628	
P. DETACHEES		1346			2182	
TOTAL	149502	118385	79.19%	1934289	2077716	107.41%

Créances: (K.D.A.)TTC = 286913

2.077.717.171,40

الملحق رقم (10)- ص(4/3)

ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE
DIVISION : ELECTRICITE
DEPARTEMENT : ACHATS VENTES 01.12. 2005
SERVICE : VENTES DIST.

SUIVI CONTRAT CAMEG N° 1/705/04

QUANTITE CONTRACTUELLE :

DISJ. F 192 U 32 A 60 000
DISJ. F 194 U 32 A 30 000

PRODUITS	MOIS		CUMUL		TAUX
	PREVU	REALISE	PREVU	REALISE	
DISJ. F 192 U 32A		1512	60000	25088	41.81%
DISJ. F 194 U 32A			30000	12000	40.00%

SUIVI CONTRAT CAMEG N°1/710/04 + AVENANT

QUANTITE CONTRACTUELLE :

CX 1300 350 000
CX 2000 20 000
CX 2500 1 000

PRODUITS	MOIS		CUMUL		TAUX
	PREVU	REALISE	PREVU	REALISE	
CX 1300		15840	350000	315480	90.14%
CX 2000		1634	20000	37000	185.00%
CX 2500			1000	1000	100.00%

CONTRAT KAHRIF N° 28/05DAL:

QUANTITE CONTRACTUELLE :

F 192 U 32 A 20 000
F 194 U 32 A 1 500

PRODUITS	MOIS		CUMUL		TAUX
	PREVU	REALISE	PREVU	REALISE	
F 192 U 32 A		1200	20000	12200	61.00%
F 194 U 32 A		200	1500	1000	66.67%

SUIVI CONTRAT CAMEG N° 1/712/05

QUANTITE CONTRACTUELLE :

CX 2500: 8220

PRODUITS	MOIS		CUMUL		TAUX
	PREVU	REALISE	PREVU	REALISE	
CX 2500			8220	7980	97.08%

LE CHEF DE DEPT. ACHATS VENTES

الملحق رقم (10)- ص(4/4)

REPARTITION DU CHIFFRE D'AFFAIRES PAR FAMILLE

DE PRODUITS / AU CA GLOBAL.

FAMILLE DE PRODUITS	MOIS	CUMUL
COMPT. ELECTRONIQUES	46.00%	72.00%
DISJONCTEURS	43.00%	21.00%
CDR	11.00%	7.00%

الملحق رقم (11)- ص(5/1)

TAbleau de bord de gestion :

INDICATEURS DE RESULTATS :

RUBRIQUES	MOIS AVEC EN COURS	MOIS SANS EN COURS	CUMUL AVEC EN COURS	CUMUL SANS EN COURS
Production vendue (1)	118,39	118,39	2077,72	2077,72
Prestations fournies (2)				
TOTAL CAHT (3=1+2)	118,39	118,39	2077,72	2077,72
Production Stockées (4)	33,51	33,51	-10,65	-10,65
Consommation intermédiaires (5)	25,81	25,81	1174,12	1174,12
Valeur Ajoutée (6=3+4-5)	126,09	126,09	892,95	892,95
Frais de personnel (7)	12,33	12,33	153,82	153,82
Impot & Taxes (8)	6,27	6,27	46,34	46,34
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION (9=6-7-8)	107,49	107,49	692,79	692,79

PRINCIPAUX AGREGATS D'ACTIVITE :

RUBRIQUES	MOIS	MOIS	CUMUL	CUMUL
CHIFFRE D'AFFAIRES	118,39	118,39	2077,72	2077,72
VALEUR AJOUTEE	126,09	126,09	892,95	892,95
STOCK (MP ; PD ; MAux)	284,34	284,34	284,34	284,34
STOCK DES PRODUITS FINIS	88,48	88,48	88,48	88,48
CREANCES	286,91	286,91	238,14	238,14
FRAIS DE PERSONNEL	12,33	12,33	153,82	153,82
EFFECTIFS (Inscrits)	385	385	385	385

RATIOS :

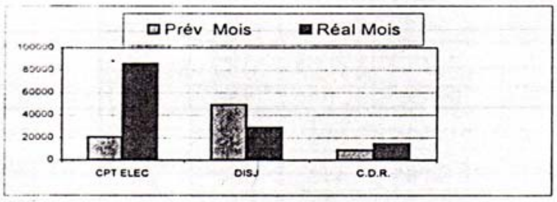
VAJ/CAHT	107%	107%	43%	43%
F.PERS/PROD Taux ciblé : 8,93%	9,40%	9,40%	8,04%	8,04%
F.PERS/CAHT	10%	10%	7%	7%
F.PERS/VAJ Taux ciblé : 24,46%	9,78%	9,78%	17,23%	17,23%
CONSOMMATIONS/CAHT	22%	22%	57%	57%
CONSOMMATIONS/PROD Taux ciblé : 65,48%	20%	20%	61%	61%
STOCKS/CAHT (en mois de CA)	0,75	0,75	0,51	0,51
STOCKS/CONS (en mois de consommation)	2,61	2,61	2,61	2,61
CREANCES/CAHT (en mois de CA)	2,42	2,42	1,38	1,38

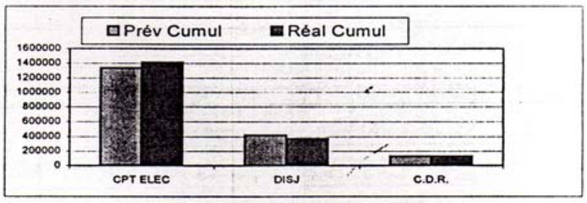
EN-cours : 0 CX1300 + 0 CX2000 + 0 CX2500
0 S161 + 0 S162 + 0 S164 + 0 F192 + 0 F194 + 0 LR1D + 0 LE1D + 0 LC1D
Valeur des consommations correspondant aux en-cours : 0,00 MDA

الملحق رقم (11) - ص(5/2)

SITUATION GENERALE DE LA PRODUCTION:

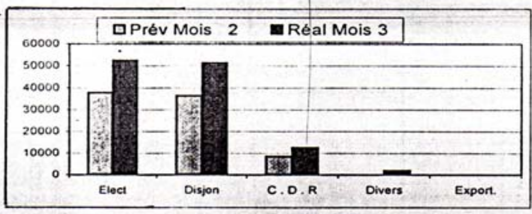
PRODUITS	OBJ . AN	Prév Mois	Réal Mois	Prév Cumul	Réal Cumul	Taux de Réalisation		
						Mois	Cumul	Ann
CPT ELEC	1439092	20748	86073	1337405	1414756	415	106	98
DISJ	421000	49200	29061	421000	369555	59	88	88
C.D.R.	130000	9000	14720	130000	130023	164	100	100
TOTAL	1990092	78948	129854	1888405	1914303	164	101	96
Consommation	1304831	41323	25810	1227527	1174120	20	61	59

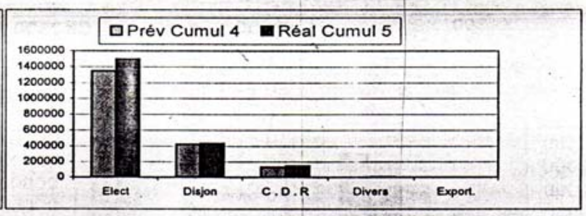




CA PAR FAMILLE DE PRODUITS :

Produits	Prév Mois	Réal Mois	Prév Cumul	Réal Cumul	Taux %	Tx cuml %	Tx %
	2	3	4	5	(3)/(2)	(5)/(4)	(5)/(1)
Elect	37841	52465	1347970	1497044	139	111	108
Disjon	36440	51355	421000	433041	141	103	103
C . D . R	8510	12622	130000	144821	148	111	111
Divers		1944		2811			
Export.							
TOTAL	82791	118385	1898970	2077717	143	109	107





Situation des créances en TTC .

produits	Total(KDA)	M./ CA
Créances N-1	420 315	3,55
Recouvrement	267 468	2,26
Créances mois	134 065	1,13
Créances N	286 913	2,42

Observations :

Le taux de réalisation de la production du mois est de 164% et celui du cumul est de 101%.
L'objectif des disjoncteurs n'a pas été réalisé par suite de la rupture de stock des tores magnétiques des différentiels et des contraintes techniques de fabrication des pièces découpées.
L'objectif des discontacteurs n'a pas été réalisé par manque des fonds de coffret qui n'ont pas été livrés par SMS suite à une défectuosité du moule.
Le ratio consommation/production du mois est de 20% et celui du cumul est de 61%. Ils ne dépassent pas le seuil max fixé à 65,48%.
Le chiffre d'affaire du mois s'élève à 118,38 MDA avec un taux de réalisation de 143%.
Le CA cumulé s'élève à 2 077,72 MDA avec un taux de réalisation de 109%.
Le montant des créances du mois s'élève à 286,91 MDA TTC et représente environ 2,42 mois du chiffre d'affaires de décembre. Il est réparti comme suit :
165,08MDA - CAMEG ; 29,60 MDA - KAHRIF ; 88,81 MDA - Privés ; 7,43 MDA - Public

الملحق رقم (11)- ص(5/3)

SUIVI DU PERSONNEL :

Effectif / Catégorie	Inscrit	Actif	Contractuel	Taux %
CADRES	22	22	5	7,24
MAITRISES	94	93	0	24,93
EXECUTIONS	193	182	71	67,83
TOTAL	309	297	76	
	385	373		

Cadres 7,24 %

Maitrises 24,93 %

Executions 67,83 %

Taux d'absentéisme = Nb d'heures d'absence / Nb d'heures théoriques.

Heures d'absences 7 406,43

Heures théoriques 82 544

Taux 8,97%

RATIO1 = Frais du personnel /Valeur de production réalisée. Ratio budgétisé = **8,38%**

RATIO2 = Frais du personnel/Chiffre d'affaire réalisé du mois. Ratio budgétisé = **8,54%**

Frais personnel: 12 328 KDA

Val. Pro. Réal. 131 110 KDA

CA. Mois 118 385 KDA

RATIO1 = FP/Prod **9,40 %**

RATIO2 = FP/CA **10,41 %**

Observation :

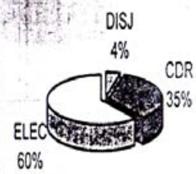
Les Frais de Personnel des agents contractuels s'élèvent à 1 741 KDA et représentent 14,12% du montant total de 12 328 KDA des FP du mois de décembre.

Pour l'exercice 2005 le montant total des Frais de Personnel des agents contractuels s'élève à 23 456 KDA et représente **15,25%** du montant annuel de **153 819 KDA** des FP de la division.

الملحق رقم (11)- ص(5/4)

Stock en unité et en valeur (KDA) :

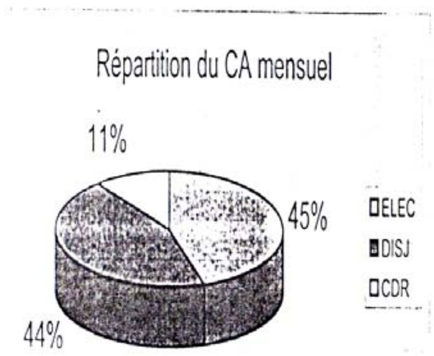
PRODUITS	STOCK INITIAL		ENTREES		SORTIES		ENTR. CUMUL.		SORT. CUMUL		STOCK. FINAL		Mois
	U	V	U	V	U	V	U	V	U	V	U	V	Prod.
CX1300	7392	16041	27780	60283	16017	34757	333408	723495	326217	707891	14583	31645	0,5
CX2000	5040	22982	2766	12613	1696	7734	65881	300417	69785	318220	1136	5180	0,4
CX2500	20	200	30	300	30	300	9737	97273	9063	90539	694	6933	23,1
S[illegible]1L st.	4844	388	29023	2322	33502	2680	256856	20548	252000	20160	9700	776	0,3
S1[illegible]0Spec.	1000	130	490	64	290	38	25174	3273	25903	3367	271	35	0,6
#Nb.poles	1000	82	980	80	580	48	39911	3273	40069	3286	842	69	
Achetés	2469	272		0	158	17		0	381	42	2088	230	
F192	18346	15044	12000	9840	15173	12442	94190	77236	111456	91394	1080	886	0,1
F194	1125	1193	2000	2120	6200	6572	61200	64872	61256	64931	1069	1133	0,5
BOIT.REP.	1459	131	0	0	0	0	0	0	535	48	924	83	#DIV/0!
B.Rep PL.		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Kit 220v	14	20	0	0		0	0	0		0	14	20	
Kit 380v		0	0	0		0	0	0		0	0	0	
LC1D 09	11034	2648	6000	1440	3472	833	27800	6672	28742	7186	10092	2135	1,5
LC1D 12	2805	701	0	0	1068	267	9700	2425	10373	2593	2132	533	#DIV/0!
LC1D 17	252	78	500	155	571	177	8500	2635	8252	2558	500	155	1,0
LC1D 25	51	74	0	0	894	1305	9000	13140	8180	11943	871	1272	#DIV/0!
LC1D 32	1843	3539	2000	3840	290	557	5000	9600	3700	7104	3143	6035	1,6
Tot LC	15985	7041	8500	5435	6295	3139	60000	34472	59247	31384	16738	10129	1,9
LR1D 09	2397	911	100	38	2560	973	35327	13424	34346	13051	3378	1284	33,8
LR1D 12	1800	558	3000	930	1170	363	11000	3410	10110	3134	2690	834	0,9
LR1D 16	767	238	500	155	860	267	13400	4154	10486	3251	3681	1141	7,4
LR1D 25	2428	704	3000	870	555	161	11000	3190	8063	2338	5365	1556	1,8
LR1D 32		0	0	0	0	0	1000	650	1000	650	0	0	#DIV/0!
Total LR.	7392	2411	6600	1993	5145	1763	71727	24828	64005	22425	15114	4815	2,4
LE1D 09	243	185	3000	2280	1674	1272	18101	13757	17018	12934	1326	1008	0,4
LE1D 12	525	399	0	0	336	255	2011	1528	2536	1927	0	0	#DIV/0!
LE1D 17	2286	2035	0	0	0	0	4000	3560	4999	4449	1287	1145	#DIV/0!
LE1D 25	4533	8885	0	0	208	408	3000	5880	3928	7699	3605	7066	#DIV/0!
Total LE	7587	11503	3000	2280	2218	1935	27112	24725	28481	27009	6218	9219	4,0
CA2DN	2550	612	0	0	0	0	500	120	1041	250	2009	482	#DIV/0!
[illegible]1D11	835	67	2325	186	1000	80	3325	266	2835	227	1325	106	0,6
[illegible]1D22	1227	135	2900	319	450	50	3900	429	2677	294	2450	270	0,8
M[illegible]i calibr	31	138	0	0	0	0	0	0	31	138	0	0	#DIV/0!
CL	6800	7208	0	0	0	0	0	0	6800	7208	0	0	#DIV/0!
[illegible]	1	3	0	0	0	0	0	0	0	0	1	3	#DIV/0!
TOTAL	84117	85517	97414	97754	88174	71507	1013010	1371955	1021713	1385527	75414	71944	0,7

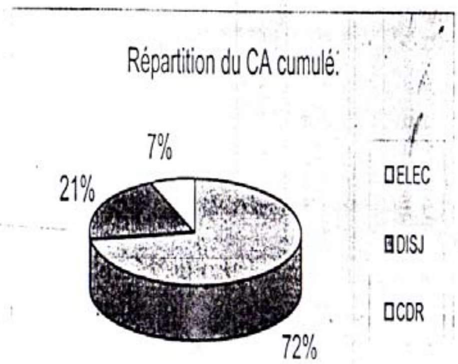


الملحق رقم (11) - ص(5/5)

Ventes en quantité et en valeur :

Produits	PREV. AN		PREV. MOIS		REAL. MOIS		PREV.CUMUL.		REAL.CUMUL.		TX.	TX.C
	U	V (KDA)	U	V (KDA)	U	V (DA)	U	V (KDA)	U	V (DA)	%	%
CX 1300	350000	915997	4000	10374	16017	42234783,60	325000	851158	326217	868797109	407	102
CX 2000	53000	281337	4000	21468	1696	9334830,42	58500	310857	69785	422884710	43	136
CX2500	9300	185954	300	5999	30	895200	9300	185955	9063	189525250	15	102
S161	350000	49000	36000	5040	33502	5431392	350000	49000	252000	40543808	108	83
S160 SP.		0		0	290	146740		0	25903	13266184	#DIV/0!	#DIV/0!
Achetés		0		0				0	418	67111	#DIV/0!	#DIV/0!
F192	110000	176000	10000	16000	15173	28336510	110000	176000	111456	207858460	177	118
F194	70000	196000	5500	15400	6200	17440000	70000	196000	61256	171036625	113	87
Kit 220								0	0		#DIV/0!	#DIV/0!
Kit 380								0			#DIV/0!	#DIV/0!
BOIT.Rep		0	0	0	0		0	0	535	107700	#DIV/0!	#DIV/0!
Boit.Pl.		0		0	0			0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
LC1D	60000	48000	4000	3200	6295	5344370	60000	48000	59247	52610090	167	110
LR1D	70000	49000	3500	2450	5145	3508750	70000	49000	64005	44124848	143	90
LE1D	30000	33000	2600	2860	2218	3432400	30000	33000	28481	45817210	120	139
CA1DN		0		0	0		0	0	1041	654600	#DIV/0!	#DIV/0!
LA1D11		0	0	0	1000	180000	0	0	2835	510300	#DIV/0!	#DIV/0!
LA1D22		0	0	0	450	135000	0	0	2677	803100	#DIV/0!	#DIV/0!
Divers						1944353,82				2811186	#DIV/0!	#DIV/0!
LX1D		0		0	40	21000		0	573	300480	#DIV/0!	#DIV/0!
CL	6800		0	0	0		0	0	6800	15837200	#DIV/0!	#DIV/0!
ML		0	0	0	0		0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!
Multicalibre	31		0	0	0		0	0	31	161200	#DIV/0!	#DIV/0!
TOTAL	1109131	1934288	69900	82791	88056	118385329,84	1082800	1898970	1022323	2077717171,40	143	109





الملحق رقم (12)- ص(1/1)

Le Conseil de coordination de la ligne de produit électricité s'est réuni en ce jour du 18 décembre 2005, à l'effet de procéder à une revue de la ligne de produit portant sur l'activité du mois de novembre 2005.

1°/ **Activité Commerciale**

- Le CA mensuel réalisé par la ligne de produit électricité en novembre s'élève à 140,86 MDA et représente 83 % des prévisions. Le CA mensuel n'a pas été atteint par suite de la décision de l'entreprise de retarder les livraisons en prévision de l'appel d'offres du client Cameg.
- Le CA cumulé s'élève à 1959,38 MDA et représente 108% des prévisions.
- Afin de solder le contrat Cameg des compteurs MT, le fournisseur Sagem est à saisir pour une livraison de 240 kits de compteurs CX 2500-CT-VT.
- La filiale Sonelgaz DGDA est à relancer périodiquement jusqu'au règlement définitif de la facture des compteurs et disjoncteurs installés dans le site pilote AMR.

2°/ **Activité production**

- La valeur de la production de la ligne de produit électricité a atteint un taux de réalisation de 75% avec un montant de 150,19MDA.
  L'objectif des disjoncteurs n'a pas été atteint par suite des contraintes de fabrication et la production des compteurs CX 1300 a été ralentie sur décision de l'entreprise.
- La section découpage est à faire fonctionner en 2x8 pour assurer la disponibilité en quantité suffisante des pièces du disjoncteur et des CDR pour le mois prochain.
- La valeur de la production cumulée s'élève à 1782,44 MDA. avec un taux de réalisation de 99%.
- Une meilleure coordination avec la division outillage est à mettre en œuvre rapidement pour dégager des solutions efficaces aux problèmes techniques de la section découpage.
- Une réflexion est à mener pour une fusion des structures fabrication et outillage.
- Le département production est chargé de mener une étude en collaboration avec le technique et la maintenance pour équiper les tours de décolletage avec les dispositifs nécessaires au basculement des pièces pour assurer une reprise du filetage.

3°/ **Gestion de production**

- Le ratio consommation / production du mois s'élève à 60 % et celui du cumul à 59%.
  Les 2 ratios ne dépassent pas le seuil fixé dans le budget.
- En prévision de la clôture de l'exercice toutes les mises à jour des codes, gammes, nomenclatures sont à communiquer à DGPO pour prise en charge.
- Les frais d'approche applicables pour 2006 sont à réclamer au service achats pour l'actualisation des coûts directs des produits finis.
- Tous les éléments nécessaires au suivi des provisions sur stock sont à communiquer au département FCRH.

4°/ **Technique**

- La structure outillage est à mettre en compétition pour toute réalisation d'outil ou de moule.

الملخص:

يعد التعرف على إنجازات المؤسسة من بين الانشغالات الرئيسية لوظيفة مراقبة التسيير التي تعتمد على معلومات آنية وملائمة وتشغيلية متعلقة بأدائها، حيث يلاحظ أن أنظمة المعلومات المحاسبية الحالية (نظام المحاسبة العامة ونظام المحاسبة التحليلية ونظام تسيير الميزانية)، لا تلبي دائما ضروريات الرقابة التسييرية الحديثة، مما أوجب تكملة أنظمة المعلومات المحاسبية الحالية بأداة تعمل على تزويد المسيرين بشكل دوري وآني بالمعلومات الضرورية حول سير الأنشطة وتساعد على اتخاذ إجراءات تصحيحية سريعة وملائمة، كما تمّكن من المتابعة والتحكم بشكل جيد في السير اليومي للعمليات، هذه الأداة هي لوحة القيادة. ومن خلال هذه الدراسة سيتم الكشف عن واقع استعمال لوحات القيادة وما مدى مساهمتها في تحسين نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

<u>الكلمات المفتاحية</u>: لوحات القيادة، مراقبة التسيير، الفعالية.

Le résumé :

Connaître les réalisations de l'entreprise reste une des préoccupations principales du contrôle de gestion, qui repose sur des informations récentes relatives aux performances de l'entreprise, or les systèmes d'informations comptables actuels (comptabilité générale, comptabilité analytique et la gestion budgétaire) ne répondent pas forcément aux exigences du contrôle de gestion. Par voie de concéquence il est nécessaire de compléter ces systèmes comptables par un outil qui fournit plus rapidement et plus fréquemment des informations essentielles sur le fonctionnement des activités, cet outil a pour nom " le tableau de bord".

A travers cette étude nous allons essayer de découvrir l'efficacité des tableaux de bord et de leur importance dans l'amélioration du système de contrôle de gestion dans l'entreprise économique algerienne.

<u>Les mots clés</u> : les tableaux de bord, le contrôle de gestion, l'efficacité.